

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

NAZIL BENTO NETO

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA
(ISS) SOBRE O *STREAMING* – (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO PROJETO DE
LEI COMPLEMENTAR N. 366/2013**

Florianópolis

2016

NAZIL BENTO NETO

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA
(ISS) SOBRE O *STREAMING* – (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO PROJETO DE
LEI COMPLEMENTAR N. 366/2013**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Orlando Celso da Silva Neto

Florianópolis

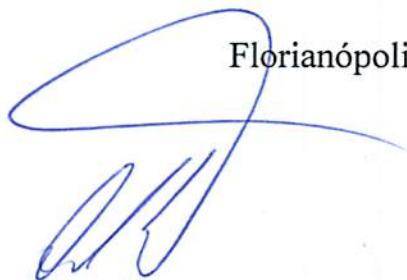
2016

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

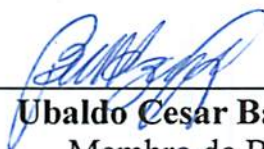
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS) SOBRE O *STREAMING* – (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR N. 366/2013”, elaborado pelo acadêmico “**Nazil Bento Neto**”, defendido em **06/07/2016** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 9,5 (NOVE INTEIROS E CINCO DECIMAS), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

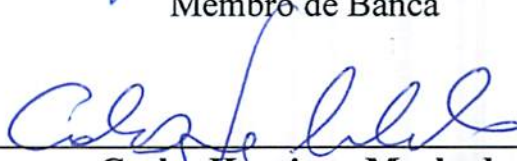
Florianópolis, 6 de julho de 2016



Orlando Celso da Silva Neto
Professor Orientador



Ubaldo Cesar Balthazar
Membro de Banca



Carlos Henrique Machado
Membro de Banca



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): Nazil Bento Neto

RG: 5756340

CPF: 056.212.389-07

Matrícula: 11201178

Título do TCC: A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS) SOBRE O *STREAMING* – (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR N. 366/2013

Orientador(a): Orlando Celso da Silva Neto

Eu, Nazil Bento Neto, acima qualificado, venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido.

Florianópolis, 6 de julho de 2016.

NAZIL BENTO NETO

A todos que desempenharam papel de importância no meu desenvolvimento acadêmico e humano.

RESUMO

BENTO NETO, Nazil. **A Incidência de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre o *Streaming* – A (In)Constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar N. 366/2013**. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito – Área: Direito Tributário) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis.

A presente monografia tem por objetivo estudar o projeto de lei que pretende estender a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) às operações de disponibilização de mídias *online* via *streaming*, a fim de aferir se obedece aos ditames da Constituição da República Federativa do Brasil. Utilizou-se o método de procedimento monográfico, o método de abordagem indutivo e a técnica de pesquisa indireta, com pesquisa bibliográfica, documental e jurisprudencial. Fez-se análise, inicialmente, dos parâmetros do ISS, de forma a abranger todos os seus aspectos fundamentais e a regra-matriz de sua incidência, bem como seus limites constitucionais. Em seguida, apresentou-se exposição acerca dos conceitos e circunstâncias que caracterizam a tecnologia do *streaming*, a fim de se delimitar suas definições tanto em âmbito econômico como jurídico. Por fim, fez-se confronto entre o projeto de Lei Complementar n. 366/2013 e as disposições da Constituição Federal acerca do ISS, a fim de se concluir pela inconstitucionalidade da pretendida tributação sobre as operações de disponibilização de mídias *online*.

Palavras-chave: Imposto. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. ISS. *Streaming*. Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

This work analyzes the legislative bill whose purpose is to broaden the scope of the Brazilian municipal Service Tax (ISS) to include online media streaming services. This is done in order to assess whether this taxation conforms with the relevant provisions of the Brazilian Constitution. The study is comprised of a monograph, using inductive approach and indirect research methods, resorting to bibliographical, documentary and case law sources. Initially, the Service Tax elements were examined, in pursuance of understanding its underlying aspects, in addition to its incidence matrix rule and the constitutional limits to which it is bound. Next, the concept of online streaming was outlined, with a view to define its economic as well as its legal meaning. Finally, the bill no. 366/2013 was confronted with the provisions found in the Brazilian Constitution regarding the Service Tax, all in the interest of ascertaining that the studied tax is in fact unconstitutional.

Keyword: Tax. Brazilian municipal service tax. ISS. Streaming. Unconstitutionality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
1 DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS)	8
1.1 Aspectos históricos e noções gerais	8
1.2 Noções constitucionais de serviço	13
1.2.1 Produto industrializado	15
1.2.2 Mercadoria	16
1.2.3 Serviço.....	16
1.3 Hipótese de incidência tributária do ISS.....	19
1.3.1 Aspecto material.....	19
1.3.2 Aspecto temporal.....	21
1.3.3 Aspecto espacial	22
1.3.4 Aspecto pessoal	24
1.3.5 Aspecto quantitativo.....	26
2 DO <i>STREAMING</i>	29
2.1 Conceito	29
2.2 Aspectos históricos	36
2.3 “Serviços” de <i>streaming</i>	38
2.3.1 YouTube.....	39
2.3.2 Netflix.....	40
3 DO SUBITEM 1.09 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR N. 366/2013	44
3.1 ‘Serviço’ em sentido jurídico vs. ‘serviço’ em sentido econômico	52
3.2 Súmula Vinculante n. 31 do STF.....	55
3.2.1 Fungibilidade.....	61
3.2.2 Impessoalidade	63
3.3 Licenciamento e cessão de direito de uso de <i>software</i>	65
CONSIDERAÇÕES FINAIS	68
REFERÊNCIAS	70

INTRODUÇÃO

A informática e a tecnologia ligada à *internet* e às mídias audiovisuais estão cada vez mais presentes no nosso dia-a-dia. O recente surgimento de novos meios de comunicação e aplicativos eletrônicos como a Netflix e o Spotify, e até mesmo a popularização de *websites* como o YouTube representaram um grande avanço no meio, consistindo inclusive em um nicho de desenvolvimento econômico; um novo modo de consumo de filmes e músicas que tem angariado de forma rápida uma grande parcela de usuários e novos interessados.

Assim, não é surpreendente que a notícia de que a Câmara dos Deputados aprovara o Projeto de Lei Complementar n. 366/2013¹ – que visa estender a incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) a tais setores tecnológicos – gere certa dúvida acerca da legalidade desta pretendida tributação.

É dessa reflexão que nasceu o interesse por esta pesquisa.

A redação do art. 156, III, da Constituição Federal (CF/88) é clara ao apontar que o aludido imposto somente poderá incidir sobre serviços de qualquer natureza. Com a intenção legislativa de se passar a tributar tal nicho econômico, algumas questões são levantadas: A pretendida incidência de ISS sobre operações de transmissão e reprodução de mídias via *streaming* obedece a todos os pressupostos constitucionais? Qual a verdadeira natureza jurídica de tais atividades? A visível semelhança do instituto com a locação de CDs e DVDs não atrairia a vedação expressa na Súmula Vinculante n. 31 do Supremo Tribunal Federal²? Tais questionamentos impulsionaram o presente estudo.

Inicialmente, realizar-se-á análise sobre os parâmetros do Imposto Sobre Serviços, de forma a abranger todos os seus aspectos fundamentais, visando, principalmente, as definições jurídicas de sua incidência, bem como seus limites.

Em seguida, far-se-á exposição acerca dos conceitos e circunstâncias que caracterizam o *streaming*, a fim de se delimitar suas definições tanto em âmbito econômico como jurídico.

Ao final, pormenorizadas as nuances do tema, far-se-á confronto entre o projeto de Lei Complementar n. 366/2013 e as disposições do ordenamento jurídico pátrio acerca do ISS, a fim de se concluir pela constitucionalidade, ou não, da pretendida tributação sobre as operações de disponibilização de mídias *online*.

¹ Disponível em: <<https://tecnoblog.net/184941/camara-imposto-netflix-iss/>>. Acesso em 28 de abril de 2016.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n. 31: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em 28 de abril de 2016.

1 DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS)

O presente capítulo abordará aspectos fundamentais gerais e específicos do ISS³, a fim de estudar sua origem histórica, sua importância no quadro de arrecadação do Poder Público e os parâmetros que definem sua regra-matriz de incidência.

1.1 Aspectos históricos e noções gerais

A definição de tributo vem preconizada no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), o qual deduz que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”⁴.

Inserido nessa definição, encontra-se o imposto, espécie da qual tributo é gênero (art. 145 da Constituição Federal de 1988 [CF]⁵ e art. 5º do CTN⁶), assim conceituado pelo artigo 16 do CTN: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”⁷.

No mesmo sentido, CARVALHO define imposto como “o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”⁸, complementando que “têm [...] um regime jurídico-constitucional peculiar. A Carta Magna reparte a competência legislativa para instituí-los entre as pessoas políticas de direito constitucional interno – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – de sorte que não ficam à disposição dessas entidades, como ocorre com as taxas e a contribuição de melhoria”⁹.

De acordo com BALEEIRO, “Imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de

³ Somente para fins terminológicos, importa salientar que a utilização da abreviatura ISS a fim de se remeter ao Imposto Sobre Serviços (de Qualquer Natureza) – e não as abreviaturas ISSQN ou IQN, como popularmente utilizadas – dá-se em razão de maior adequação à compreensão da matéria, dado que a ideia de que o ISS pode incidir sobre qualquer serviço não compreendido no art. 155, II, da CF/88 revela-se equivocada: para que haja a incidência do ISS, é necessário que o serviço sobre o qual se pretende tributar encontre-se, também, listado no rol anexo à Lei Complementar n. 116/03, não bastando que seja de qualquer natureza.

⁴ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 28 de abril de 2016.

⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 28 de abril de 2016.

⁶ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

⁷ *Idem, Ibidem.*

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 68.

⁹ *Idem, Ibidem.* p. 68-69.

quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento”¹⁰.

Assim, entende-se que imposto é um tributo unilateral, que independe de contraprestação do Poder Público, bastando, para que se configure uma hipótese de incidência, a realização de fato gerador – alheio a qualquer atuação do Estado – pelo contribuinte.

Inserido dentro desta espécie tributária, a Constituição Federal de 1988 prevê o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza em seu art. 156, inc. III, situando-o no capítulo que dispõe acerca dos “Impostos do Município”¹¹.

No dizer de COELHO, o ISS conceitua-se como o “Imposto que incide sobre prestação de serviços de qualquer natureza realizada em favor de terceiros por profissionais autônomos ou empresas, excetuando-se: os serviços prestados em regime celetista; os serviços prestados em regime estatutário e os auto-serviços”.¹² Excluem-se, também, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, já abrangidos pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

CARRAZZA alerta, entretanto, que “em rigor, não são os serviços que vêm tributados por meio do ISS, mas as pessoas físicas ou jurídicas que, em caráter negocial, os prestam. Só por amor à brevidade dizemos que o tributo alcança serviços”¹³.

Em síntese histórica, a primeira codificação brasileira de tributo a incidir sobre serviços em geral deu-se na promulgação da Constituição da República de 1891, denominado Imposto sobre Indústrias e Profissões, alcançando atividades produtivas como as indústrias e os serviços, inicialmente de competência privativa dos Estados¹⁴.

Sem alterações significativas nas Constituições de 1934 e 1937, o Imposto sobre Indústrias e Profissões passou a ser de competência exclusiva dos Municípios somente na Constituição de 1946, ainda que a previsão do até então Imposto Sobre Transações, de competência estadual, atingisse certos serviços, como hospedagem e construção civil¹⁵.

Ainda na vigência da Constituição Federal de 1946, sob o panorama histórico do golpe de 1964 e a consequente necessidade de uma reforma tributária nacional, promulgou-se

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 197.

¹¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7ª. ed Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 616.

¹³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 1101.

¹⁴ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 46.

¹⁵ MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do imposto sobre serviços*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 18.

a Emenda Constitucional (EC) n. 18, de 1º de dezembro de 1965, que veio a estabelecer, efetivamente, um sistema tributário brasileiro, até então inexistente. O Imposto Sobre Transações, o Imposto de Indústria e Profissões e o Imposto sobre Diversões Públicas tiveram suas abrangências remodeladas e ganharam novas denominações: a partir daí, instituiu-se o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICMS, de competências exclusivas dos Municípios e dos Estados, respectivamente¹⁶.

MORAES¹⁷ explica com propriedade as razões e os objetivos que culminaram na criação dos sobreditos impostos:

À semelhança dos países que adotaram um imposto sobre o valor acrescido, o Brasil modificou seu imposto sobre vendas, adotando o ICM para onerar a circulação de mercadorias (bens materiais) e o ISS para onerar a venda de bens não considerados mercadorias (serviços).

Em síntese, a reforma tributária de 1965, ao adotar nova técnica de tributação relativa à circulação de bens, do tipo não-cumulativo, o fez de forma semelhante à legislação estrangeira, apenas bipartindo a competência tributária entre dois poderes tributantes (Estado e Município), com duas designações (ICMS e ISS), com a mesma base impositiva (para a circulação de bens materiais, o valor acrescido; para a circulação de serviços, o preço).

No art. 15 da sobredita EC, veio assim disposto o ISS:

Art. 15. Compete aos municípios o impostos sobre serviço de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei Complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este das previstas do art. 12.

Em razão da expressa necessidade de regulamentação a fim de distinguir as atividades sujeitas ao ICMS das sujeitas ao ISS, a EC n. 18 só veio a se tornar executável com a publicação da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, também conhecida como Código Tributário Nacional, onde o ISS encontrava regulamentação, de forma específica, nos artigos 71 a 73. O CTN assim dispôs sobre a delimitação do termo “serviço”:

Art. 71. [...]

§ 1º. Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço:

I – O fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;

II – A locação de bens móveis;

¹⁶ BAPTISTA, M. C., 2005, p. 48.

¹⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. Editora Revista dos Tribunais, 1984. p. 7.

III – A locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.¹⁸

BAPTISTA¹⁹ relata que o município pioneiro na instituição da cobrança do ISS foi Fortaleza, no Ceará, com a edição de sua Lei Municipal n. 3.330, de 30 de novembro de 1966. Estabelecido o marco, o imposto veio a ganhar popularidade e importância municipal nos demais territórios brasileiros.

A Constituição de 1967, em seu artigo 25, inciso II, passou a exigir a definição em Lei Complementar não somente dos critérios de distinção entre as operações sujeitas ao ICMS e ao ISS, mas a definição específica dos serviços passíveis de tributação:

Art. 25. Compete aos municípios decretar imposto sobre:

[...]

II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência da União ou dos Estados definidos em lei complementar.²⁰

Por consequência, editou-se posteriormente o Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, que revogou expressamente as disposições sobre o ISS no Código Tributário Nacional. Não mais somente se definia o termo serviço, mas, além disso, listavam-se os serviços sobre os quais poderia recair a incidência do tributo:

Art. 8º. O imposto, de competência de municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa profissional ou autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.²¹

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o ISS passou a ser previsto no artigo 156, inciso III, nos seguintes termos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.²²

¹⁸ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 28 de abril de 2016.

¹⁹ BAPTISTA, M. C., 2005. p. 49.

²⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em 28 de abril de 2016.

²¹ BRASIL. Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em 28 de abril de 2016.

²² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Dentre as mudanças realizadas na vigência da atual Carta Maior, encontram-se a EC n. 03/1993 – que alterou a ordem dos incisos e parágrafos que tratam do tributo – e a EC n. 37/2002 – a qual estabeleceu a obrigatoriedade de lei complementar fixar as alíquotas máxima e mínima para o imposto e as circunstâncias sobre as quais os municípios deverão conceder eventuais benefícios fiscais.

Por expressa determinação da Lei Maior, os serviços sobre os quais se instituirá o imposto carecem de definição em lei complementar. Atualmente, é a Lei Complementar n. 116 – conhecida como Lei do ISS –, publicada em 1º de agosto de 2003 que disciplina o imposto e define a lista de serviços passíveis de tributação. É através de sua redação que se delimitam os elementos que compõem a regra-matriz de incidência do ISS²³.

O Imposto Sobre Serviços, em análise por viés socioeconômico, é uma exação que onera o consumo. Sua função é predominantemente fiscal, ou seja, arrecadatória, embora também se caiba falar nas funções de custeio de atividades que não integram a função do Estado (parafiscal)²⁴. Em geral, portanto, não há contraprestação do Município arrecadador, que pode coletar o ISS a fim de suprir seus cofres, contribuindo para sua independência financeira.

Atualmente, outro ponto importante envolto nas circunstâncias do ISS diz respeito as assim denominadas 'guerras fiscais'. FABRETTI²⁵ relata que o número de municípios existentes no Brasil continua crescendo de forma indiscriminada – o País já conta com 5.570 unidades²⁶ –, e que isso se deve principalmente à promulgação da Constituição Federal de 1988, que facilitou os procedimentos para criação de novos entes municipais. Explica ainda que geralmente são criados com intuítos meramente políticos, visando obter recursos do Fundo de Participação dos Municípios.

Em razão de tal quantidade anormal de municípios, deflagram-se problemas locais como a ausência de condições de gerar recursos para atender necessidades populares. Daí decorre a realidade das guerras fiscais, onde os entes municipais oferecem alíquotas cada vez menores, visando atrair empresas prestadoras de serviço para seu território.

A situação é agravada ainda pelo debate de longa data acerca do local do recolhimento do tributo, se no local do estabelecimento prestador ou no local onde o serviço será prestado - como será melhor analisado adiante. Outra consequência desse problema é o

²³ BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 28 de abril de 2016.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 410.

²⁵ FABRETTI, Lúcio Camargo. *Código Tributário Nacional Comentado*. São Paulo: Atlas, 2008. p. 102.

²⁶ BRASIL. IBGE. Disponível em <<http://saladeimprensa.ibge.gov.br/noticias?view=noticia&id=1&busca=1&idnoticia=2972>>. Acesso em 4 de maio de 2016.

cometimento de fraude pelas empresas prestadoras, que visam um decréscimo no valor do tributo devido quando apontam como endereço fiscal um local nos limites de outro município, com incidência de alíquota mínima.

1.2 Noções constitucionais de serviço

É importante ter-se em mente, quando se fala em ISS, que o termo ‘serviço’ trazido pela Constituição, deve ter sua definição trabalhada por meio de método jurídico – que se traduz, em síntese, na necessidade de que não se interprete nem além e nem contra o teor literal do preceito²⁷ –, embora o vocábulo aceite interpretações mais extensas em determinados âmbitos, como no da economia, por exemplo.

ESTRADA explica que a legislação europeia prevê o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), utilizando uma interpretação abrangente para referir ‘serviço’ como “toda a atividade que se insere no setor terciário da economia, abrangendo todo e qualquer negócio jurídico que se refira a bens econômicos imateriais”. Ou seja, a acepção do vocábulo se dá ao empregar um método residual ou negativo: tudo aquilo que não for entrega de bens, é serviço²⁸.

Contudo, ao transportamos tais diretrizes à realidade brasileira, a primeira diferença que impede a aceitação do termo ‘serviço’ tal como na Europa logo salta à vista: enquanto lá um único tributo abarca todo o consumo, o sistema tributário brasileiro distribui entre os três entes federativos a competência para tributá-lo através de três diferentes impostos: Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) – competência da União –, Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) – competência do Estado – e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) – competência do Município.

HARADA aponta que “a insegurança jurídica na identificação do fato gerador de cada imposto reside na confusão conceitual”²⁹, exemplificando com equívocos tributários históricos como a confusão entre serviço de comunicação e serviço de publicidade, tributáveis pelo ICMS e ISS, respectivamente³⁰; o que gerava um transtorno em razão do princípio constitucional da discriminação de impostos e a vedação da bitributação.

²⁷ CANOTILHO, Gomes. *Direito Constitucional*. Coimbra, 2003. p. 210.

²⁸ ESTRADA, Roberto Duque. *Os limites constitucionais da tributação dos serviços*. Revista Consultor Jurídico. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2012-set-26/consultor-tributario-limites-constitucionais-tributacao-servicos>>, acesso em 10 de maio de 2015.

²⁹ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas. 2012. p. 492.

³⁰ *Idem, Ibidem*.

Assim, é de extrema importância definir, juridicamente, os conceitos de cada termo, a fim de se ter certeza dos limites constitucionalmente impostos aos entes tributantes quando na instituição dos impostos previstos. Os artigos. 109 e 110 do CTN são a manifestação positiva deste entendimento:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Nos dizeres de FABRETTI, “O CTN não permite a alteração pela legislação tributária dos institutos de direito privado”³¹, complementando que “Portanto, a definição, o conteúdo e o alcance dos contratos, conceitos e formas de direito privado que foram utilizados, de forma expressa ou implícita, para definir ou limitar competências tributárias [...] não podem ser alterados pela legislação tributária”³².

Portanto, ao ter-se em vista que o direito tributário guarda relação de superposição com os demais ramos do direito, é de suma importância conceituar os termos de raízes obrigacionais (Direito Civil) e econômicas a fim de delimitar o real alcance do imposto sobre prestações de serviços de qualquer natureza³³. Com esse intuito, revela-se mister, primeiramente, definir-se a real abrangência dos vocábulos que caracterizam os três impostos brasileiros incidentes sobre o consumo: ‘produto industrializado’, ‘mercadoria’ e ‘serviço’. Delimitado o alcance da incidência do IPI e do ICMS, será dada específica atenção – neste capítulo e nos seguintes – à conceituação de serviço e sua diferenciação para os fins de incidência do ISS.

³¹ FABRETTI, L. C. 2008. p. 146.

³² *Idem, Ibidem.*

³³ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 31.

1.2.1 Produto industrializado

O conceito de produto industrializado é fornecido pelo CTN, em seu art. 46, parágrafo único: “[...] considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade ou o aperfeiçoe para o consumo”³⁴. E “Produto, no sentido comum, é o resultado da produção, física ou mental (produtos agrícolas, produtos da indústria, produtos da imaginação)”³⁵, de acordo com CASSONE.

SABBAG complementa que “Assim, o produto industrializado é posto no ciclo econômico da fonte de produção até o consumo, por meio das chamadas operações de circulação de mercadorias. Desse modo, enquanto o bem se acha na disponibilidade do industrial que o produz, recebe, desde já, a denominação de *produto industrializado*”³⁶.

Daí decorre a diferenciação dos âmbitos de incidência do IPI e do ISS, conforme lição de PAULSEN e MELO³⁷:

Embora o IPI e o ISS impliquem um “fazer”, a atividade de industrialização compreende a produção ou beneficiamento de bens em massa, repetidos, sendo distinta de serviço, por possuir individualidade. Embora os impostos apresentem um natural substrato econômico (inerente à própria capacidade contributiva), há que se considerarem as distintas categorias jurídicas tributárias, inexistindo sentido em conferir-se preeminência a etapas econômicas (produção, circulação, consumo), para a conceituação de serviço.

Os tributos distinguem-se pela circunstância de que o IPI não consiste unicamente num “fazer”, mas também num “dar” (produto industrializado), decorrente de operações de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou recondicionamento, e renovação ou recondicionamento. O ISS implica apenas um “fazer”, mediante esforço pessoal, que pode (ou não) traduzir-se num bem corpóreo, ou na utilização de materiais.

HARADA sintetiza que “o IPI, apesar de a industrialização envolver um ‘fazer’, só pode ter por fundamento uma obrigação de dar, porque, por expressa definição, é um imposto que incide sobre venda, importação ou arrematação de produto industrializado”³⁸.

³⁴ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

³⁵ CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência*. São Paulo: Atlas, 2012. p. 367.

³⁶ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 1018.

³⁷ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*, 6. ed. p. 306.

³⁸ HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008. p. 39.

1.2.2 Mercadoria

A doutrina de FABRETTI³⁹ assim discorre sobre o momento em que o produto industrializado passa a ser mercadoria:

Entretanto, sabe-se que o produto industrializado, importado ou arrematado, no momento da saída do estabelecimento industrial, importador ou atacadista, ainda é produto industrializado.

Ao entrar na segunda etapa da circulação econômica, ou seja, a comercialização, deixa de ser produto e passa a ser mercadoria.

Portanto, mercadorias são “as coisas móveis objetos do comércio. A legislação tributária não as define, aceitando esse conceito doutrinário”⁴⁰, conforme explica CASSONE. CARRAZZA complementa ao dispor que “não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas só aquele que se submete à mercancia”⁴¹.

HARADA pondera que a clássica distinção entre ICMS e ISS com base na corporeidade do bem “não é mais suficiente para distinguir um imposto do outro. É que a Constituição alargou o conceito tradicional de mercadoria, ditado pelo direito comum, ao prescrever a incidência de ICMS sobre a venda de energia elétrica, que é um bem incorpóreo. Outrossim, os avanços tecnológicos ensejaram o aparecimento de várias mercadorias virtuais, de sorte a exigir a inclusão de bens incorpóreos na conceituação de mercadorias”⁴².

Portanto, tem-se que, pela síntese do sobredito mestre, “o ICMS incide sobre circulação de bens corpóreos e incorpóreos, mas que expressa uma obrigação de dar, cujo objeto da prestação é uma coisa ou direito, algo já existente”⁴³.

1.2.3 Serviço

A conceituação de ‘serviço’ surge como algo bastante rico no sistema jurídico brasileiro, mormente em razão da complexidade do tema, que pode ser visualizado sobre variados enfoques, recebendo interpretações conceituais em âmbito de direito tributário, direito econômico, direito obrigacional e até mesmo direito do trabalho.

³⁹ FABRETTI, L. C. 2008. p. 83.

⁴⁰ CASSONE, V. 2012. p. 367.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. Malheiros: São Paulo, 2003. p. 39.

⁴² HARADA, K. 2012. p. 493.

⁴³ *Idem, Ibidem*.

No dicionário Houaiss, o verbete encontra-se assim disposto: “ato ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho”⁴⁴, enquanto SILVA define da seguinte forma: “Serviço. Do latim *servitium* (condição de escravo), exprime gramaticalmente, o estado de quem é servo, encontrando-se no dever de servir; ou de trabalhar para o amo”⁴⁵.

ESTRADA, em artigo acerca do XVI Congresso Internacional de Direito Tributário organizado pela Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT), ressalta a importância do método jurídico da interpretação do vocábulo para os fins de incidência tributária, uma vez que “Ao adotar, sem ressalvas, um tipo tributário estrutural como “serviço”, isto é, um tipo tributário que consiste em um conceito de atos ou negócios jurídicos de Direito Privado sem alusão expressa aos efeitos econômicos por eles produzido, a norma constitucional do artigo 156, III, “a” tornou mais restrita a margem de liberdade do legislador e do intérprete, que estarão jungidos ao método jurídico da interpretação”⁴⁶.

HARADA sopesa que “Se a Constituição Federal utilizou a expressão serviços de qualquer natureza para fixar a competência impositiva municipal, sem dizer o que é, obviamente o conceito dado pelo direito privado é vinculante ao direito tributário, não podendo o legislador tributário alterar esse conceito”⁴⁷. Para tanto, delimita o termo, primeiramente, como “um bem econômico imaterial, fruto de esforço humano aplicado à produção. “É produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob forma de bem material” (Cf. Grande Enciclopédia Delta Larousse. Rio de Janeiro: Delta, 1970, vocábulo serviço)”⁴⁸.

Para COSTA, “Trata-se, uma vez mais, de conceito que há de ser buscado no direito privado. Com efeito, o Código Civil, ao cuidar do assunto, estatui que a prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou à lei especial, rege-se por suas normas (art. 593) e que ‘toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição’ (art. 594). Trata-se, pois, de uma obrigação de fazer”⁴⁹.

Com efeito, MIRANDA, em definição sintética, postula exatamente que “serviço é qualquer prestação de fazer”⁵⁰.

⁴⁴ *Dicionário Houaiss*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 2.559.

⁴⁵ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, v. IV. 1987. p. 215.

⁴⁶ ESTRADA, Roberto Duque. *Os limites constitucionais da tributação dos serviços*. Revista Consultor Jurídico.

⁴⁷ HARADA, K. 2012. p. 483.

⁴⁸ *Idem, Ibidem*.

⁴⁹ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*, 2009. p. 394.

⁵⁰ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, vol. XLVII, 1958. p. 9.

Para DINIZ, serviço é “o exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva”⁵¹.

GOMES, na mesma linha de raciocínio, expande a definição de serviço como o “contrato mediante o qual uma pessoa se obriga a prestar um serviço a outra, eventualmente, em troca de determinada remuneração, executando-os com independência técnica e sem subordinação hierárquica”⁵².

BARRETO define ‘serviço’ como “todo esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa”⁵³, mas que se distingue de ‘trabalho’ por ser “conceito menos amplo, mais estrito que o conceito de trabalho constitucionalmente pressuposto”⁵⁴. Para o autor, trabalho é gênero do qual serviço revela-se espécie. Salienta que, “De toda a sorte, uma afirmação que parece evidente, a partir da consideração dos textos constitucionais que fazem referência ampla aos conceitos, é a de que a noção de trabalho corresponde, genericamente, a um ‘fazer’”⁵⁵.

No mesmo sentido, CARVALHO explica que o vocábulo, dentro dos parâmetros de incidência do ISS “[...] pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente, não sendo exigível [o imposto] quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de alguma coisa que já existe”⁵⁶.

COELHO resume que “a prestação de serviços configura uma utilidade material ou imaterial pela aplicação do trabalho humano, como execução de obrigação de fazer e não de dar coisa”⁵⁷.

Da extensa doutrina sobre o ponto em comento, é possível chegar-se a algumas conclusões extremamente pertinentes ao tema do presente trabalho (como será melhor estudado adiante).

A primeira é a de que o conceito constitucional de ‘serviço’, para os fins de tributação, não coincide com a acepção popular normalmente utilizada do vocábulo, uma vez que se utiliza das lentes jurídicas do direito privado a fim de restringir o alcance do termo.

Ademais, ‘serviço’, para os sobreditos fins, resume-se a uma ‘obrigação de fazer’, revelando-se de grande importância a não confusão com as ‘obrigações de dar’.

⁵¹ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 311.

⁵² GOMES, Orlando. *Contratos*, Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 354.

⁵³ BARRETO, A. F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 29.

⁵⁴ *Idem, Ibidem*.

⁵⁵ *Idem, Ibidem*.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *Não incidência do ISS sobre atividades de franquia*. RET 56/65, 2007. p. 07.

⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Operações e Serviços de Fomento Mercantil*. Regime Jurídico Tributário Interdisciplinar. p. 101, in MARTINS, Ives Gandra (org) e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org), *ISS: Lei Complementar 116/03*, Curitiba: Juruá, 2004. p. 607.

Por fim, é possível concluir-se que a tributação de qualquer outro instituto encontrado na ‘lacuna’ entre a definição jurídica de serviço e qualquer outra definição do mesmo termo é flagrantemente inconstitucional, uma vez que, para o ordenamento tributário e a consequente incidência de ISS, importa tão somente a acepção jurídica do vocábulo.

1.3 Hipótese de incidência tributária do ISS

Para ATALIBA, a “hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua hipótese de incidência, a ela associando o mandamento ‘pague’”⁵⁸.

Através da norma jurídica deve ser possível identificar os elementos fundamentais que compõe a hipótese de incidência tributária. A norma do tributo gera sempre uma hipótese e uma consequência; aquela, divide-se nos aspectos material, temporal e espacial; esta, nos aspectos pessoal e quantitativo.

No caso do ISS, é a Lei Complementar n. 116/2003 que traz os componentes de sua regra-matriz de incidência, conforme será demonstrado.

1.3.1 Aspecto material

O aspecto material da hipótese de incidência é seu elemento-núcleo. É o que determina a tipicidade tributária, comumente representada por um verbo e um complemento.

ATALIBA anota que “Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração”⁵⁹.

No caso do Imposto Sobre Serviços, a materialidade da norma é a própria prestação do serviço, conforme art. 156, inc. III da Constituição Federal de 1988, desde que não compreendido no art. 155, inc. II (serviços sujeitos ao ICMS) e definido em lei complementar (LC n. 116/03).

O art. 1º da LC n. 116/03 assim dispõe:

⁵⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 66.

⁵⁹ *Idem*, *Ibidem*. p. 106.

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.⁶⁰

MELO⁶¹ dá especificidade à questão ao salientar que:

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’ de conformidade com os postulados e diretrizes de direito privado.

BARRETO destaca que o serviço tributável é o “desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo”⁶².

Ademais, como será estudado com maior profundidade em subcapítulo posterior, é necessário que essa prestação de serviço ocorra sob determinadas circunstâncias. BAPTISTA, no mesmo sentido, leciona que a prestação de fazer objeto da incidência do ISS não pode se encontrar inserida nas hipóteses de “a) prestação-fim de um serviço de transporte intermunicipal ou de um serviço de comunicação, b) prestação de serviço de trabalhador empregado, avulso ou servidor público, e c) prestação de serviço alcançada por regras de imunidade”⁶³.

⁶⁰ BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003.

⁶¹ MELO, J. E. de S., 2001. p. 29.

⁶² BARRETO, A., 2009. p. 35.

⁶³ BAPTISTA, M. C., 2005. p. 493.

1.3.2 Aspecto temporal

O aspecto temporal é o instante no tempo onde se dá por nascida a obrigação tributária. De acordo com CARVALHO, é “o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária”⁶⁴.

Para MELO⁶⁵, a temporalidade do fato impositivo deve ser claramente fixada pelo legislador, uma vez que, naquele preciso momento gera-se o direito subjetivo para a pessoa de direito público que é ente tributante e, ao mesmo tempo, a obrigação tributária para o contribuinte ou responsável pelo imposto.

ATALIBA complementa que “Se o legislador se omitir, estará implicitamente dispondo que o momento a ser considerado é aquele em que o fato material descrito ocorre (acontece). Deve-se entender, pois, que sempre há aspecto temporal da hipótese de incidência”⁶⁶.

Assim, como o aspecto temporal do ISS não veio descrito de forma específica nem no Decreto-Lei n. 406/68, nem na Lei Complementar n. 116/2003, cabe à legislação ordinária tal determinação.

O art. 116 do CTN assim dispõe:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.⁶⁷

⁶⁴ CARVALHO, P. de B., 2010. p.327.

⁶⁵ MELO, J. E. de S., 2001. p. 141.

⁶⁶ ATALIBA, G., 2009. p. 95

⁶⁷ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Portanto, estabelecendo-se o ISS como um “imposto que se classifica entre os exigíveis em virtude de uma situação de fato”⁶⁸, prescreve o CTN que o fato gerador ocorrerá quando da efetiva prestação do serviço, de forma a ser irrelevante, para sua configuração, o momento da contratação do serviço ou outros aspectos negociais.

1.3.3 Aspecto espacial

ATALIBA conceitua o aspecto espacial da hipótese de incidência como “a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato impositivo”.

No caso do ISS, a definição do local onde incide a exação ganha contornos de grande relevância, uma vez que, em suma, decide a que município o imposto deve ser pago; e, não seria uma hipótese tão remota imaginar uma prestação de serviço que, por exemplo, se inicia em um município e termina em outro. Não à toa, a especificação do local onde se gerou a obrigação tributária, historicamente, tem sido alvo de grandes debates no judiciário e na doutrina.

FABRETTI aponta que “Quanto ao local em que deve ser recolhido o ISS, a discussão vem de longa data. Há inúmeras leis municipais e decisões judiciais divergentes sobre o local onde é devido o ISS, ou seja, se no Município do estabelecimento do prestador ou naquele em que o serviço for efetivamente prestado”⁶⁹, ao mesmo tempo que MARTINS e RODRIGUES reforçam que “o local da prestação de serviços talvez seja um dos pontos mais controvertidos do ISS”⁷⁰.

A polêmica teve início ainda na vigência do Decreto-lei 406/68, que, com eficácia de lei complementar, assim estabelecia:

Art. 12. Considera-se local da prestação de serviço:

- a) o estabelecimento prestador, ou, na falta do estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso da construção civil, o local onde se efetuar a prestação;

⁶⁸ BARRETO, A., 2009. p. 307

⁶⁹ FABRETTI, L. C., 2008. p. 104.

⁷⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva e RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *O ISS e o local da prestação de Serviços – Lei Complementar 116/03*, In MARTINS, Ives Gandra (org) e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org), *ISS: Lei Complementar 116/03*, Curitiba: Juruá, 2004. p. 243.

c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa – exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários – o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.⁷¹

No entanto, ainda que a lei vigente à época expressamente definisse o estabelecimento prestador como local de incidência do ISS, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendeu em diversas ocasiões que, na realidade, o local de incidência do ISS deveria ser o município onde fosse prestado o serviço, sob o argumento de que lei complementar não poderia afastar as hipóteses de incidência criadas no exercício do poder de tributar de cada Município, em respeito ao princípio da territorialidade da tributação. Cita-se, a título exemplificativo: REsp. 54.002-0/PE; EDiv. 130.792/CE; REsp. 168.023/CE; REsp. 41.867-4/RS⁷².

MARTINS e RODRIGUES⁷³ alertam que esse entendimento feria, expressamente, disposição literal de lei, além de fazerem outras ressalvas ao entendimento da Corte Especial, assim apontando a propósito de tal jurisprudência:

A interpretação que o STJ deu ao art. 12 do Dec-lei 406/68, além de violar o princípio da legalidade, fez com que empresas prestadoras de serviços tivessem que recolher o ISS em cada um dos mais de 5.500 Municípios brasileiros, subordinando-se a suas legislações muitas vezes conflitantes, com obrigações de emitir Notas de Serviço, em locais onde não possuem estabelecimento, além de correrem o risco de lhes ser exigido ISS, também, no Município onde possuem os seus estabelecimentos, ficando as empresas sujeitas à chamada “guerra fiscal” entre os diversos Municípios, que certamente não foi o que pretendeu o legislador constituinte, nem o legislador complementar, para efeito de exigência do ISS.

A edição da Lei Complementar n. 116/03 (revogatória do DL 406/68), a princípio, surgiu com o objetivo de, dentre outros, sanar tais conflitos de competência desencadeados pela divergência entre a letra da lei e o entendimento esposado pelo judiciário. Tanto a doutrina tributária quanto o Poder Judiciário esperavam que esse novo diploma viesse a contribuir para o fim das guerras fiscais e a saturação de ações tributárias ajuizadas em razão da temática deste conflito.

Contudo, CARRAZZA, cujo posicionamento em relação ao tema alinhava-se com o do STJ, opina no sentido de que “Infelizmente, a Lei Complementar n. 116/03 (que

⁷¹ BRASIL. Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968.

⁷² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 10 de maio de 2016.

⁷³ MARTINS, I. G. da S. e RODRIGUES, M. T. M., 2004. p. 243

revogou, dentre outros, o art. 12 do Decreto-lei 406/1968) perdeu uma boa oportunidade de restabelecer, neste aspecto, o primado da Constituição”⁷⁴.

Isso porque a sobredita LC reproduziu a mesma regra geral do DL 406/68 no sentido de que o ISS deve incidir no local do estabelecimento prestador – em que pese tenha aberto uma série de exceções à regra (onde a exação pode ser exigida no local onde efetivamente for realizada a prestação do serviço) –, frustrando, dessa forma, a expectativa elevada em torno da citada divergência:

Art. 3º. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: [...].⁷⁵

Assim, mesmo com a nova lei complementar, persistiu a divergência quanto ao aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS, bem como as consequentes ‘guerras fiscais’ entre municípios tributantes. De um lado, o entendimento de que o imposto incide no local onde foi realizada a prestação fere diretamente o dispositivo legal; de outro, a obediência literal da letra de lei representa uma potencial violação direta ao princípio tributário da territorialidade.

Entrementes, é cediço que a definição do aspecto espacial do ISS vem enfrentando cada vez mais obstáculos. A popularização da *internet* e a consequente prestação de serviços através deste meio (*downloads* de *softwares*, por exemplo) criam ainda mais desafios à doutrina e à jurisprudência tributária, mormente em razão do sistema tributário brasileiro ter sido editado em uma época onde não se imaginava o nível de complexidade que atingiria a ‘era da informação’.

1.3.4 Aspecto pessoal

O aspecto pessoal é a qualidade que indica os sujeitos envolvidos nos polos da relação jurídico-tributária de cada tributo. De um lado, temos o sujeito ativo – aquele a quem será outorgada a competência para a instituição e cobrança do tributo –, e, de outro, o sujeito passivo – aquele que efetua o pagamento do tributo, por ter gerado um fato imponible.

⁷⁴ CARRAZZA, R. A., 2011. p. 1111.

⁷⁵ BRASIL. Lei Complementar n. 166, de 31 de julho de 2003.

ATALIBA⁷⁶ leciona que “o aspecto pessoal é o atributo da hipótese de incidência que determina o sujeito ativo da obrigação tributária respectiva e estabelece os critérios para fixação do sujeito passivo”. CASSONE⁷⁷, por sua vez, define sujeito ativo e sujeito passivo como o credor e o devedor da obrigação tributária, respectivamente.

Para CARVALHO⁷⁸, sujeito ativo é “o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária”, enquanto sujeito passivo é “a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais”.

O CTN faz expressa menção aos institutos, nos seguintes termos:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.

[...]

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.⁷⁹

No que se relaciona ao ISS, a Constituição Federal outorga aos Municípios e ao Distrito Federal a titularidade de sua competência tributária, no próprio art. 156, inc. III. Via de consequência, são eles os detentores do direito de instituir e efetuar a cobrança do Imposto Sobre Serviços, figurando, assim, no polo ativo da obrigação.

Acerca do sujeito passivo do ISS, o CTN estabelece como contribuinte a pessoa que guarda relação direta com o fato que é alvo da incidência do tributo. É, portanto, o prestador do serviço. Essa circunstância, inclusive, está expressamente prevista na Lei Complementar n. 116/03, a qual dispõe, em seu art. 5º, que “Contribuinte é o prestador do serviço”⁸⁰.

⁷⁶ ATALIBA, G. 2009. p. 82.

⁷⁷ CASSONE, V., 2012. p. 132.

⁷⁸ CARVALHO, P. de B., 2010. p. 364.

⁷⁹ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

⁸⁰ BRASIL. Lei Complementar n. 166, de 31 de julho de 2003.

Contudo, há que se ter em mente que, em razão do disposto no art. 6º da mesma LC n. 116/03, encontra-se ressalvada a possibilidade de, mediante lei, atribuir-se a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação do ISS. Em tal hipótese, dá-se a sujeição passiva indireta, na qual a responsabilidade passa do contribuinte (prestador do serviço) ao responsável (tomador do serviço), ou ela adquire caráter supletivo em relação àquele.

1.3.5 Aspecto quantitativo

CARVALHO salienta a importância de que se reveste o aspecto quantitativo de um tributo, pois é “nele que reside a chave para a determinação do objeto prestacional, isto é, qual o valor que o sujeito ativo pode exigir e que o sujeito passivo deve pagar”⁸¹. É, portanto, a qualidade que mede a materialidade do fato gerador, convertendo-o a uma expressão monetariamente valorada.

No dizer de ATALIBA, “O aspecto material da hipótese de incidência é sempre mensurável, isto é, sempre redutível a uma expressão numérica. A coisa posta na materialidade da hipótese de incidência é sempre passível de medição”⁸².

O aspecto quantitativo abrange a base de cálculo do tributo e a sua alíquota, que, combinadas, geram a definição numérica do débito tributário. Base de cálculo e alíquota tributárias guardam relação de complementariedade, como explica CARVALHO⁸³:

Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Para tanto, recebe a complementação de outro elemento que é a alíquota, e da combinação de ambos resulta a definição do *debitum* tributário. Sendo a base de cálculo uma exigência constitucionalmente obrigatória, a alíquota, que com ela se conjuga, ganha, também, foros de entidade indispensável. Carece de sentido a existência isolada de uma ou de outra.

Base de cálculo, de acordo com BARRETO, “Espelha o critério abstrato uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir. Em outras palavras, base de cálculo é o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário”⁸⁴.

Com isso em mente, tem-se que a base de cálculo a ser utilizada na definição numérica do ISS é o próprio valor monetário cobrado pela realização do serviço, nos ditames

⁸¹ CARVALHO, P. de B., 2010. p. 393.

⁸² ATALIBA, G., 2009. p. 109.

⁸³ CARVALHO, P. de B., 2010. p. 392.

⁸⁴ BARRETO, A., 2009. p. 363,

do art. 7º da LC 116/03: “A base de cálculo do imposto é o preço do serviço”. As exceções à regra encontram-se dispostas nos três parágrafos do mesmo dispositivo: serviços profissionais prestados por autônomos ou pelas chamadas sociedades civis de profissão regulamentada (§§ 1º e 3º) e prestações de serviço relacionados à construção civil (§ 2º).

Entretanto, destaca-se que, conforme observa BAPTISTA⁸⁵, a expressão “preço do serviço” deve ser entendida como valor da prestação do serviço; o que equivale dizer que o verdadeiro preço do serviço pode categorizar a soma de todos os valores despendidos, como materiais, locação de equipamentos e mão-de-obra terceirizada.

Tocante à alíquota, conceitua MACHADO como, a rigor, “a relação existente entre a expressão quantitativa, ou mensurável, do fato gerador e o tributo correspondente”⁸⁶, mas ressalva que “como na generalidade dos casos a expressão quantitativa do tributo é uma expressão monetária e a relação entre ela e o valor do tributo é indicada em percentagem, costuma-se dizer que a alíquota é o percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, nos indica o valor do imposto devido”⁸⁷.

No caso do ISS, o inc. I do § 3º do art. 156 da Constituição Federal define que cabe à lei complementar fixar suas alíquotas máximas e mínimas⁸⁸. A Lei Complementar n. 116/03 exerceu, neste ponto em específico, apenas parte de suas atribuições.

Isto porque, embora tenha fixado o teto máximo de 5% (cinco por cento) (art. 8º, inc. II) para a alíquota do ISS, omitiu-se em relação à alíquota mínima. Dada a circunstância, mantém-se a alíquota “provisória” de 2% disposta na Emenda Constitucional n. 37, de 12 de junho de 2002, que acrescentou o art. 88 ao Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), prevendo o referido índice de 2% enquanto não houvesse a fixação de outra alíquota mínima por lei complementar:

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incs. I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inc. III do caput do mesmo artigo:

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Dec.-lei 406, de 31.12.1968;

II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inc. I⁸⁹.

⁸⁵ BAPTISTA, M. C., 2005 p. 575.

⁸⁶ MACHADO, H. de B., 2006. p. 155.

⁸⁷ *Idem, ibidem*.

⁸⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

⁸⁹ BRASIL. Emenda Constitucional n. 37, de 12 de junho de 2002. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm>. Acesso em 10 de maio de 2006.

No entanto, o tema é objeto de algumas divergências doutrinárias. BAPTISTA⁹⁰ defende a inconstitucionalidade do art. 88 do ADCT, pois entende que a disposição acerca da alíquota mínima tolhe o poder dos Municípios e Distrito Federal de disporem sobre a isenção do ISS, dado que a fixação de alíquota zero é um dos meios de isentar o prestador do serviço.

A maior parte da doutrina, por outra mão, tem considerado que a alíquota do ISS pode variar de 2% (dois por cento) a 5% (cinco por cento), conforme LC n. 116/03, conjugada com a EC n. 37/02.

⁹⁰ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*, 2005. p. 628

2 DO STREAMING

Com o intenso fenômeno da globalização e o rápido surgimento de novas tecnologias intimamente relacionadas à informática – fenômeno também intenso e relativamente recente –, é normal que o Direito encontre, constantemente, obstáculos ao processo de adaptação à realidade social.

Tamanha foi a importância de tal revolução tecnológica que convencionou a grande parte de doutrina (embora não pacificamente reconhecido) classificar os ‘direitos virtuais’ como a quinta geração ou dimensão dos Direitos Humanos⁹¹. A essa classe pertencem, por exemplo, o direito à informação cibernética, a reafirmação do direito à honra e à imagem na realidade virtual e a dignidade da pessoa humana, agora especialmente protegida também no âmbito virtual, em razão do uso massivo e exponencial da *internet*.

Neste cenário surgem tecnologias cada vez mais modernas e capazes de gerar diferentes reflexos em âmbitos social e jurídico.

No presente trabalho, propôs-se fazer uma análise dos possíveis reflexos das empresas que operam disponibilizando conteúdo através da tecnologia de *streaming* no âmbito do direito tributário; mais especificamente, no âmbito da (não) incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Para tanto, já analisado o sobredito tributo no capítulo anterior, faz-se necessário dedicar um capítulo à conceituação e aos aspectos históricos dessa tecnologia, bem como às principais empresas que dela se utilizam economicamente.

2.1 Conceito

Streaming é o nome dado à tecnologia que permite que o usuário ouça música ou assista a vídeos em ‘tempo real’, ao invés de transferir e armazenar integralmente os arquivos para a plataforma escolhida para a reprodução. A tradução da palavra – inglesa – para o português, em termos de informática, geralmente é realizada no sentido de “fluxo de mídia”, “fluxo de média” ou simplesmente “transmissão”. Literalmente, o verbete “*stream*”, em tradução para a língua portuguesa, significa “corrente”, embora também conste em dicionários virtuais como sinônimo de “pacote”⁹².

⁹¹ RANGEL, Tauã Lima Verdan. *A tutela jurídica do meio ambiente cibernético: a oxigenização propiciada pelos direitos humanos de quinta dimensão*. Disponível em <http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13037&revista_caderno=17>. Acesso em 23 de maio de 2016.

⁹² Google tradutor. Google.com. Disponível em <<https://translate.google.com.br/?hl=pt-BR>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Para entender o funcionamento e a definição específica do termo é necessário ter-se em mente que, com a popularização da *internet*, rapidamente popularizaram-se também os assim denominados *downloads*, operações que consistem basicamente em uma transferência de dados virtuais – comumente documentos, áudios, vídeos e imagens – de um sistema computadorizado a outro⁹³.

No entanto, esse tipo de operação é obsoleto quando se pretende, por exemplo, transmitir um evento ao vivo através da *internet*, uma vez que os *downloads* permitem a manipulação e o consumo do arquivo somente depois de integralmente completada a transferência dos dados. Além disso, outro problema comumente aventado nesse tipo de operação é que fundamentalmente ela cria uma cópia da mídia a cada nova transferência de um servidor a outro, o que, em suma, é um dos pilares que sustenta a ilicitude da pirataria *online*.

Nesse contexto entra o *streaming*, que se difere dos *downloads* por ser um fluxo contínuo de transmissão de informações que não permanece na posse do receptor do sinal e pode ser consumida no mesmo momento da solicitação de transferência. Ou seja: primeiramente, embora no *streaming* também haja uma parcela de *download*, o conteúdo transferido serve apenas para ser remontado, convertido em som ou imagem e consumido no mesmo instante. Depois, nenhum dado recebido no aparelho ali permanece, uma vez que, tais quais os sinais recebidos por um aparelho televisor ou de rádio, não há armazenamento de mídia na unidade física.

A fim de facilitar o procedimento de *download* e conversão em multimídia, que precisa ser instantâneo com o objetivo de que a experiência de transmissão se dê sem falhas, o conteúdo é dividido em inúmeros pedaços menores, enviados um a um a fim de serem remontados na plataforma do usuário. O fundamento é o seguinte: dado o menor tamanho virtual de cada parte do conteúdo, o *download* é efetuado de forma mais rápida, diferentemente do que seria caso a integralidade do conteúdo fosse enviada de uma só vez. A partir dessa operação surge a ideia de que o arquivo a ser transmitido é dividido em diversos ‘pacotes’ menores para serem remontados. Daí a origem do nome ‘*stream*’, que, na língua inglesa, tem como tradução o próprio verbete ‘pacote’.

Assim, o *streaming* apresenta-se como uma operação de mão dupla. A informação transmitida chega ao usuário em pedaços, ao mesmo tempo em que é remontada e apresentada a ele, já convertida em áudio e/ou vídeo.

⁹³ *Webopedia*. Disponível em <<http://www.webopedia.com/TERM/D/download.html>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Nesse processo, pode acontecer de os ‘pacotes’ chegarem ao usuário em velocidade maior à velocidade com que a mídia é consumida. Em tal caso, o conteúdo fica momentaneamente armazenado em um espaço virtual, pronto para ser consumido assim que a velocidade entre a transmissão e o consumo voltar a ser compatível. A este armazenamento dá-se o nome de *buffer*. Por outra mão, se a velocidade de consumo encontra-se superior à velocidade de transmissão dos ‘pacotes’, a visualização ou audição da mídia fica momentaneamente suspensa a fim de que o sistema ganhe tempo para realizar o *buffering* e siga com a reprodução do arquivo.

Por ser uma tecnologia relativamente nova, e ainda vista por muitos como inovadora, é difícil encontrar um denominador comum entre todos aqueles que tentam conceituá-la na rede mundial de computadores. Algumas premissas, no entanto, são fundamentalmente as mesmas.

O *webopedia*, sítio eletrônico americano que tem como proposta a conceituação de termos relacionados à tecnologia e comunicação, assim define o *streaming*, em tradução livre:

Streaming ou streaming de mídia é uma técnica para transferir dados de forma que sejam processados como um único e contínuo pacote. Tecnologias de streaming estão ficando cada vez mais importantes com o crescimento da Internet por que a maioria dos usuários não possui acesso o suficiente para fazer download de arquivos grandes em multimídia rapidamente. Com o streaming, o navegador do usuário ou programa de leitura pode dar início à visualização dos dados antes que o arquivo inteiro seja transmitido.

Para o streaming funcionar, o cliente que está recebendo os dados deve ser capaz de coletá-los e enviá-los como um único pacote ao aplicativo que está processando tais dados e os convertendo em som ou imagens. Isso significa que se o cliente do streaming recebe os dados mais rápido que o necessário, ele precisa salvá-los em um buffer. Se os dados não chegam rápido o suficiente, entretanto, a apresentação dos dados não será ininterrupta⁹⁴.

Em demais locais pesquisados na rede mundial de computadores, a conceituação dessa operação difere somente no uso de alguns conceitos mais técnicos, sempre intimamente ligados ao âmbito da informática, embora a ideia de que o *streaming* represente uma operação

⁹⁴ *Webopedia*. Disponível em <<http://www.webopedia.com/TERM/S/streaming.html>>. Acesso em 19 de maio de 2016. Texto original: “Streaming or media streaming is a technique for transferring data so that it can be processed as a steady and continuous stream. Streaming technologies are becoming increasingly important with the growth of the Internet because most users do not have fast enough access to download large multimedia files quickly. With streaming, the client browser or plug-in can start displaying the data before the entire file has been transmitted. For streaming to work, the client side receiving the data must be able to collect the data and send it as a steady stream to the application that is processing the data and converting it to sound or pictures. This means that if the streaming client receives the data more quickly than required, it needs to save the excess data in a buffer. If the data doesn't come quickly enough, however, the presentation of the data will not be smooth.”

cujo fluxo contínuo de dados é transmitido e consumido em um mesmo momento é constante em todas elas, como se colaciona de diversos sítios eletrônicos:

O que é Streaming: O Streaming (que significa fluxo contínuo) é uma tecnologia que permite que as pessoas acompanhem ao vivo um vídeo ou áudio na internet sem a necessidade de fazer download do conteúdo. A grande vantagem deste sistema é a instantaneidade da ferramenta. Os únicos requisitos para o Streaming são uma conexão boa do usuário, um servidor de Streaming de qualidade e alguém para fazer o programa ao vivo.

O Streaming é utilizado por muitos sites que utilizam os sistemas de ensino à distância. Com esta tecnologia é possível que pessoas acompanhem aulas ao vivo e tirem dúvidas com os professores. Também é utilizado por sites que transmitem programação de TV e rádio ao vivo e por sites que criam conteúdo informativo. Um dos sistemas de Streaming que faz mais sucesso atualmente é uma ferramenta utilizada no Twitter: a Twitcam.

Como funciona o Streaming: Por se tratar de uma transmissão simultânea, o Streaming necessita de alguém que faça a transmissão de conteúdo. Tudo começa no seu computador (que precisa de uma conexão banda larga). A partir de lá você faz a transmissão em áudio ou vídeo (pode ser usado programas como WMV, Winamp ou Real Player). Estes dados vão para um servidor e partir daí é hospedado e transmitido para outros computadores⁹⁵.

Streaming é uma forma de transmissão de som e imagem (áudio e vídeo) através de uma rede qualquer de computadores sem a necessidade de efetuar downloads do que está se vendo e/ou ouvindo, pois neste método a máquina recebe as informações ao mesmo tempo em que as repassa ao usuário.

O nome Streaming deriva da palavra stream que significa pacotes, pois a máquina recebe as informações em forma de pacotes para serem remontados e transmitidos aos ouvintes.

Este armazenamento é denominado buferização, que é um mini armazenamento do que será enviado logo em seguida, este armazenamento em buffer ocorre sempre que a transmissão é iniciada ou sua volta quando a mesma é interrompida⁹⁶.

Streaming é um desenvolvimento relativamente recente, porque a sua conexão de banda larga tem que ser rápida o suficiente para mostrar os dados em tempo real. Arquivos codificados para streaming são muitas vezes altamente comprimidos para usar o mínimo de banda possível. Se houver uma interrupção devido ao congestionamento na internet, o áudio vai parar ou a tela fica em branco. Para minimizar este problema, o computador armazena um “buffer” de dados que já tenham sido recebidos. Se há um abandono, o buffer vai suprir a necessidade por um tempo, mas o vídeo/áudio não será interrompido. Se não houver mais dados no buffer, normalmente o vídeo ou áudio vai parar e exibir uma mensagem –

⁹⁵ Qualificando. [qualificando.com](http://www.qualificando.com.br/website/faqs-duvidas-perguntas-frequentes/128-o-que-e-streaming-.html). Disponível em <<http://www.qualificando.com.br/website/faqs-duvidas-perguntas-frequentes/128-o-que-e-streaming-.html>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

⁹⁶ Interrogação digital. [interrogando.com](http://www.interrogacaodigital.com/central/o-que-e-streaming/). Disponível em <<http://www.interrogacaodigital.com/central/o-que-e-streaming/>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

‘buffering’ – enquanto ele alcança um nível bom para poder voltar a execução normal⁹⁷.

A tecnologia de streaming se utiliza para tornar mais leve e rápido o download e a execução de áudio e vídeo na web, já que permite escutar e visualizar os arquivos enquanto se faz o download.

Se não utilizamos streaming, para mostrar um conteúdo multimídia na Rede, temos que descarregar primeiro o arquivo inteiro em nosso computador e mais tarde executá-lo, para finalmente ver e ouvir o que o arquivo continha. Entretanto, o streaming permite que esta tarefa se realize de uma maneira mais rápida e que possamos ver e escutar seu conteúdo durante o download.

O streaming funciona da seguinte maneira. Primeiro nosso computador (o cliente) conecta com o servidor e este, começa a lhe mandar o arquivo. O cliente começa a receber o arquivo e constrói um buffer onde começa a salvar a informação. Quando se enche o buffer com uma pequena parte do arquivo, o cliente começa a mostrar e ao mesmo tempo continua o download. O sistema está sincronizado para que o arquivo possa ser visto enquanto se baixa o arquivo, de modo que quando o arquivo acaba de ser baixado, também acaba de ser visualizado. Se em algum momento a conexão sofre decréscimos de velocidade se utiliza a informação que existe no buffer, de modo que se pode agüentar um pouco esse decréscimo. Se a comunicação se corta durante muito tempo, o buffer se esvazia e a execução do arquivo se cortaria também até que se restaurasse o sinal⁹⁸.

Como se vê, é inevitável a analogia envolvendo o *streaming* e a transmissão de sinal via rádio e televisão. Em ambos os casos têm-se o envio do sinal, a recepção deste pelo usuário através de um aparelho com a determinada função, a ausência de armazenamento do conteúdo no espaço físico do mencionado aparelho, a conversão em áudio e/ou vídeo e o consumo imediato da mídia.

Ademais, reforçando o argumento, especificamente acerca do funcionamento técnico desse procedimento, FOROUZAN esclarece que “O processo de transmissão de um fluxo contínuo de áudio e vídeo em tempo real via Internet é muito similar à transmissão de áudio e vídeo por estações de rádio e TV. Somente que, em vez de utilizar o ar para suas transmissões, as estações transmitem via Internet”⁹⁹.

Outro ponto pertinente à questão da conceituação é a diferenciação entre as duas modalidades de *streaming*, quais sejam, o *live streaming* e o *streaming on demand*. Embora a diferença entre ambos seja imperceptível do ponto de vista do expectador, existem algumas modificações procedurais na forma como ocorrem. No *live streaming* (“ao vivo”), a

⁹⁷ Palpite digital. [palpitedigital.com](http://www.palpitedigital.com/que-streaming-quais-melhores-audio-video/). Disponível em <<http://www.palpitedigital.com/que-streaming-quais-melhores-audio-video/>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

⁹⁸ Criarweb. [criarweb.com](http://www.criarweb.com/artigos/214.php). Disponível em <<http://www.criarweb.com/artigos/214.php>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

⁹⁹ FOROUZAN, Behrouz A. *Comunicação de dados e redes de computadores*. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.p. 912.

transmissão vem diretamente de uma câmera ou microfone, e ocorre tão somente naquele momento, uma vez que o conteúdo que está sendo consumido pelo usuário não provém de dados em arquivos, mas em uma transmissão que ocorre em tempo real, só sendo disponível no momento em que ocorre a filmagem do evento que está sendo transmitido; é o caso dos assim chamados televisores e rádios por *streaming*. Já o *streaming on demand* (“por demanda”) traz a vantagem de poder ser consumido no momento em que o usuário assim o desejar, uma vez que o conteúdo já se encontra previamente armazenado em um servidor-base, que enviará a transmissão da mídia somente quando solicitado.¹⁰⁰

Dada a especificidade técnica do tema, traz-se ilustração como complemento à conceituação dos dois tipos de operação envolvendo o *streaming*:

Figura 1 – Funcionamento do *live streaming*



Fonte: HowStuffWorks¹⁰¹ – tradução por Bamboobox¹⁰²

¹⁰⁰ DaCast. dacast.com. Disponível em <<http://www.dacast.com/blog/the-history-of-live-streaming/>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹⁰¹ Disponível em <<http://www.howstuffworks.com/>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹⁰² Disponível em <<http://www.dicasbamboobox.com.br/informatica/o-que-significa-streaming>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Figura 2 – Funcionamento do *streaming on demand*

Fonte: HowStuffWorks¹⁰³ – tradução por Bamboobox¹⁰⁴

Para os propósitos acadêmicos do presente trabalho, dar-se á foco especialmente ao *streaming on demand*, por ser a modalidade majoritariamente utilizada pelas empresas que realizam, com fins econômicos, tais transmissões de mídias.

Importante salientar, para considerações futuras, que o *streaming on demand*, por si só, não envolve necessariamente a contraprestação ativa e imediata de outra pessoa quando o ‘cliente’ solicita o arquivo que se encontra nos servidores de base: trata-se de procedimento que pode ser iniciado e finalizado somente com as ações do usuário que consome a mídia armazenada em servidores externos. Embora tal armazenamento pressuponha uma atividade anterior humana, o consumo pelo usuário é exclusivamente realizado por meio de sistemas cibernéticos.

Por conseguinte, a fim de incursionar de forma ainda mais profunda no tema, traz-se, no subcapítulo a seguir, síntese histórica do surgimento de tal tecnologia, bem como melhor explanação acerca das empresas que realizam a terceiros esse tipo de operação com fins econômicos.

¹⁰³ Disponível em <<http://www.howstuffworks.com/>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹⁰⁴ Disponível em <<http://www.dicasbamboobox.com.br/informatica/o-que-significa-streaming>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

2.2 Aspectos históricos

É difícil indicar com precisão o exato momento em que a tecnologia do *streaming* foi criada. Fundamentalmente, a patente sobre a invenção de um sistema de transmissão e distribuição de sinais sobre linhas elétricas pertence a George O. Squier, e data de 24 de junho de 1922, conforme o *site* americano oficial de patentes¹⁰⁵.

Os direitos sobre a patente de Squier foram adquiridos pela empresa North American Company, que criou a companhia Wired Radio Inc.. Embora a invenção não tenha representado exatamente o *streaming* como hoje é conhecido, foi aquela tecnologia de transmissão que serviu de base técnica para o que viria a ser chamado posteriormente, em 1934, de *muzak*: a primeira tecnologia de fluxo contínuo de música para clientes comerciais, representando uma grande inovação por não necessitar do uso de rádio para tanto. A transmissão era feita com o auxílio da rede de energia elétrica e o custo era adicionado à própria conta de energia de cada consumidor¹⁰⁶.

Já os primeiros registros de disponibilização de mídias através de sistemas computadorizados datam da metade do século XX. Entretanto, pouco progresso fora feito durante tais décadas, uma vez que os computadores ainda não eram populares, tinham capacidades extremamente limitadas e possuíam um custo muito alto.

Somente em meados dos anos 90 surgiram as primeiras exitosas transmissões de mídia entre sistemas computadorizados, dando origem ao que se conhece hoje definitivamente como *streaming*. No entanto, não há consenso sobre a efetiva primeira exitosa transmissão nos moldes contemporâneos.

Dentre os eventos notáveis envolvendo o uso de tal tecnologia, a banda Severe Tire Damage consagrou-se como a primeira a transmitir ao vivo um concerto pela rede mundial de computadores. Enquanto o show ocorria no Xerox PARC – divisão de pesquisa americana responsável por ser o berço de famosas invenções ligadas à informática¹⁰⁷ –, era transmitido, gratuitamente, em tempo real, para qualquer um no mundo que tivesse acesso à *internet*¹⁰⁸.

¹⁰⁵ US PATENT 1,641,608. Google Patents. Google.com. Disponível em <<http://www.google.com/patents/US1641608?hl=pt-BR&dq=1641608>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹⁰⁶ ISACOFF, Stuart. *The Grove Dictionary of American Music*, in Wikipedia.com. Disponível em <[https://en.wikipedia.org/wiki/Muzak_\(brand\)#cite_note-Isacoff-6](https://en.wikipedia.org/wiki/Muzak_(brand)#cite_note-Isacoff-6)>. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹⁰⁷ Xerox PARC. xerox.com. Disponível em <<https://www.xerox.com/en-us/innovation>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹⁰⁸ DaCast. Acesso em 23 de maio de 2016.

No entanto, dado que, à época, os sistemas computadorizados ainda não tinham conquistado seu espaço entre as casas populares, considera-se que a primeira transmissão ao vivo via *streaming* a atingir realmente uma parcela expressiva de expectadores deu-se em setembro de 1995, quando a ESPN SportsZone, com suporte de programa criado pela empresa Progressive Networks, transmitiu ao mundo uma partida de *baseball* entre os times Seattle Marines e New York Yankees¹⁰⁹.

Vale a ressalva, entretanto, de que muitos acreditam que o título de primeira transmissão expressiva via *streaming* pertence à banda Rolling Stones, que, em novembro de 1994, transmitiu pela rede mundial de computadores um concerto realizado em Cotton Bowl, Dallas, através de um programa denominado Mbone¹¹⁰.

Fato é que a sobredita empresa Progressive Networks ganhou notabilidade e posteriormente veio a trocar de nome para RealNetworks, tornando-se pioneira na exploração comercial dos recursos do *streaming*¹¹¹.

A empresa Microsoft, expoente importantíssimo no desenvolvimento e na popularização da cibernética, visualizando o potencial de comércio de tal tecnologia, entrou no mercado e encabeçou uma verdadeira guerra tecnológica e legal com a RealNetworks pela dominação deste novo nicho consistente na transmissão de mídias *online*¹¹².

A RealNetworks continuou sendo a força dominante no mercado até meados de 1998, quando a Microsoft investiu pesado na contratação de mentes brilhantes e em estratégias de *marketing* para seu programa de reprodução de vídeos e áudios, virando o cenário do jogo e logo emergindo dessa guerra cibernética como a empresa vencedora, tendo como marco a transmissão via *streaming* em sua plataforma do testemunho do então presidente dos Estados Unidos da América, Bill Clinton, no caso Lewinsky¹¹³.

Em 2003, a RealNetworks, empresa responsável pelo crescimento e popularização do *streaming*, já não estava mais no mercado que ela mesma havia iniciado. O fim do embate entre as empresas consideradas pioneiras neste mercado deu-se após a falência da RealNetworks, quando esta ajuizou uma ação contra a Microsoft por práticas comerciais anti-

¹⁰⁹ RAYBURN, Dan. *The Early History Of The Streaming Media Industry and The Battle Between Microsoft & Real*. StreamingMediaBlog.com. Disponível em <<http://blog.streamingmedia.com/2016/03/history-of-the-streaming-media-industry.html>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹¹⁰ STRAUSS, Neil. *Rolling Stones Live on Internet: Both a Big Deal and a Little Deal*. TheNewYorkTimes.com. Disponível em <<http://www.nytimes.com/1994/11/22/arts/rolling-stones-live-on-internet-both-a-big-deal-and-a-little-deal.html?pagewanted=all>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹¹¹ ZAMBELLI, Alex. *A history of media streaming and the future of connected TV*. theguardian.com. Disponível em <<http://www.theguardian.com/media-network/media-network-blog/2013/mar/01/history-streaming-future-connected-tv>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹¹² *Idem, Ibidem*.

¹¹³ RAYBURN, D. Acesso em 23 de maio de 2016.

competitivas, que dois anos depois veio a gerar um acordo extrajudicial envolvendo U\$ 460.000.000,00 (quatrocentos e sessenta milhões de dólares) pagos pela Microsoft à RealNetworks¹¹⁴.

Durante o período estabelecido entre os anos de 2003 e 2005, a Microsoft dominou o mercado que se apoiava sobre o *streaming*, mas não soube capitalizar em cima da integralidade do potencial da tecnologia¹¹⁵. Isso abriu espaço para que a empresa Apple emergisse nesse cenário e conquistasse, também, uma fatia generosa de espaço neste nicho, com a apresentação dos dispositivos móveis *iPod* e *iPhone*. Atualmente, são as duas empresas que, majoritariamente, detém o domínio sobre as melhores tecnologias capazes de transmitir via *streaming*¹¹⁶.

No Brasil, o *streaming* se desenvolveu bastante recentemente, “principalmente pela melhora em um dos seus principais pré-requisitos: a melhora na velocidade das conexões com a Internet”¹¹⁷, de acordo com COUTINHO. Ainda, conforme a escritora, “a tendência é que fique cada vez mais comum assistir a vídeos e ouvir músicas instantaneamente em qualquer lugar”¹¹⁸.

2.3 “Serviços” de *streaming*

Com a intensa popularização da transmissão de mídias *online*, começaram a surgir uma diversidade de empresas buscando a exploração deste novo nicho econômico. É de se dizer: enquanto a Microsoft e a Apple detinham o monopólio técnico das plataformas capazes de operar o *streaming*, havia uma carência de conteúdo a ser transmitido. Nasciam, neste cenário, as empresas produtoras ou captadoras de material a ser disponibilizado na rede, nestes novos moldes, ficando conhecidas como empresas de “*streaming services*”.

No Brasil, a nomenclatura adotada foi a mesma, traduzindo o termo de forma literal para a língua portuguesa como ‘serviços de *streaming*’. Dentre os aplicativos que se inserem nesta categoria, disponibilizando vídeos, filmes e músicas *online*, cita-se como exemplo: YouTube, Netflix, Hulu, Showtime, Deezer, OnLive, Amazon Instant Video, HBO Now, Spotify, Starz, CBS All Acces, Sling TV, Rdio, Apple Music, Tidal, entre outros.

¹¹⁴ RAYBURN, D. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹¹⁵ ZAMBELLI, A. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹¹⁶ RAYBURN, D. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹¹⁷ COUTINHO, Mariana. *Saiba mais sobre streaming, a tecnologia que se popularizou na web 2.0*. Techtudo.com. Disponível em <<http://www.techtudo.com.br/artigos/noticia/2013/05/conheca-o-streaming-tecnologia-que-se-popularizou-na-web.html>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹¹⁸ *Idem, Ibidem*.

A seguir, traz-se breve histórico das principais empresas no ramo e um exame conceitual acerca das operações realizadas por elas.

2.3.1 YouTube

O YouTube é certamente o principal responsável pela popularização do *streaming*. Hegemônico no mercado de compartilhamento de vídeos *online*, permite que os usuários hospedem e divulguem suas próprias gravações em formato digital, possibilitando o carregamento de qualquer variedade de filmes, vídeos e materiais caseiros, desde que não protegidos por leis de direitos autorais.

A empresa foi fundada por Chad Hurley, Steve Chen e Jawed Karim em fevereiro de 2005, em uma garagem em San Francisco, Califórnia, nos Estados Unidos da América, embora o sítio eletrônico YouTube só tenha sido lançado publicamente em dezembro daquele mesmo ano¹¹⁹.

O desenvolvimento se deu de forma inesperadamente positiva, e, em pouco menos de seis meses, já era considerado o *website* com crescimento mais rápido de toda a *internet*¹²⁰, hospedando mais de 65 mil vídeos e recebendo mais de 100 milhões de visualizações por dia¹²¹. Em 13 de novembro de 2006, foi anunciada a compra do YouTube pela empresa Google, pelo valor de 1.65 bilhões de dólares¹²². No mesmo ano, o *website* figurou na capa da revista americana Time, na sua anual edição de ‘Person of the Year’. Os jornais The Wall Street Journal e The New York Times também enalteceram o conteúdo do YouTube, principalmente pelos seus efeitos de comunicações no mundo corporativo¹²³.

Atualmente, o *website* ocupa a posição de terceiro mais visitado da rede mundial de computadores, com uma média superior a 1 bilhão de usuários por mês, de acordo com *ranking* publicado pelo sítio eletrônico Alexa¹²⁴, especialista em tráfego de rede na *internet*.

De acordo com seus termos de uso, o próprio YouTube considera a operação fornecida pelo seu *website* um serviço:

¹¹⁹ G1. Conheça a história do site de vídeos YouTube. Disponível em <<http://g1.globo.com/Noticias/Tecnologia/0,,AA1306288-6174,00.html>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹²⁰ O'MALLEY, Galvin. YouTube Is The Fastest Growing Website. AdvertisingAge.com, 2006. Disponível em <<http://adage.com/article/digital/youtube-fastest-growing-website/110632/>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹²¹ USA Today. Usatoday.com, 2006. Disponível em <http://usatoday30.usatoday.com/tech/news/2006-07-16-youtube-views_x.htm>. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹²² MONICA, Paul R. La. Google to buy YouTube for \$1.65 billion. CNN Money, 2006. Disponível em <http://money.cnn.com/2006/10/09/technology/googleyoutube_deal/index.htm?cnn=yes>. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹²³ GROSSMAN, Lev. You – Yes, You – Are TIME's Person of the Year. Time, 2006. Disponível em <<http://content.time.com/time/magazine/article/0,9171,1570810,00.html>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹²⁴ ALEXA. Alexa.com, 2016. Disponível em <<http://www.alexa.com/topsites>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Estes Termos de Serviço se aplicam a todos os usuários do Serviço, inclusive os usuários que também contribuem com Conteúdo no Serviço. "Conteúdo" inclui texto, programas, scripts, gráficos, fotos, sons, músicas, vídeos, combinações audiovisuais, recursos interativos e outros materiais que Você pode ver, ter acesso, ou contribuir para o Serviço. O Serviço inclui todos os aspectos do YouTube, inclusive, mas não se limitando a todos os produtos, programas e serviços oferecidos via os canais do YouTube, o "Embeddable Player" do YouTube, o "Uploader" do YouTube e outros aplicativos¹²⁵.

Acerca do funcionamento do serviço de *streaming* fornecido pelo YouTube, ele ocorre da seguinte maneira. Qualquer usuário com acesso à rede e cadastrado gratuitamente no quadro de membros pode gravar vídeos e hospedá-lo no *site* da empresa, “em um processo similar à anexação de arquivos em e-mails”¹²⁶. Esses dados vão parar nos servidores que fazem parte da infraestrutura do YouTube e são seguidamente processados para facilitar a reprodução a qualquer outro dispositivo e em qualquer outro local do mundo.

Hospedada a gravação nos servidores, o envio a outro usuário se dá assim que o pedido de reprodução do vídeo é feito. É aí que entra o processo de *streaming*, responsável por transmitir instantaneamente os vídeos hospedados nos servidores ao usuário que o solicita.

2.3.2 Netflix

A Netflix é um das principais expoentes desse novo meio de comunicação por mídias audiovisuais *online*, destacando-se por oferecer aos assinantes longas-metragens, documentários e séries televisivas de grande expressão no mercado, tornando-se, em pouco tempo, o principal nome nesse ramo, e, por consequência, popularizando cada vez mais o *streaming*.

A empresa foi criada na cidade de Los Gatos, na Califórnia, Estados Unidos da América, no ano de 1997, e tem como fundadores Reed Hastings e Marc Randolph. Relata a história que, no início, a Netflix realizava vendas e aluguéis de DVDs (*Digital Versatile Discs*) pela internet, aproveitando-se do baixo volume e leve peso desse tipo de mídia para

¹²⁵ YOUTUBE. Termos de Uso. Disponível em <<https://www.youtube.com/static?gl=BR&template=terms&hl=pt>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

¹²⁶ HAMMANN, Renan. *Como funciona o YouTube?* Tecmundo.com, 2013. Disponível em <<http://www.tecmundo.com.br/youtube/48298-como-funciona-o-youtube-ilustracao-.htm>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

enviá-la pelo correio aos compradores/locadores – o que era inviável com as fitas de videocassetes, ainda muito populares naquela época¹²⁷.

Em razão do DVD ser, à época, algo muito novo, e a competição com gigantes do mercado americano, que se encontravam no ramo de locação de filmes há décadas, o crescimento da Netflix, naqueles moldes, deu-se de forma relativamente lenta¹²⁸.

Com os avanços expressivos da informática e da cibernética no mundo globalizado, os costumes aos poucos foram se modificando. A forma como conteúdos midiáticos são consumidos sofreu uma grande mudança, voltada para a rede mundial de computadores. Com a intensa inclusão do acesso à *internet* nos lares, bem como o aumento da velocidade de conexão, popularizaram-se os *downloads* e o consumo de material *online*. No entanto, o desconhecimento do funcionamento dessas novas operações recorrentemente levava a problemas como contração de vírus cibernéticos, acesso a conteúdos ilegais e pirataria virtual.

Visualizando essa evolução de cenário e a carência de uma alternativa livre de riscos, a Netflix, em 2007, passou a disponibilizar conteúdo *online*, introduzindo o uso do *streaming* e, inovando, por definitivo, a maneira como os usuários assistiam, agora instantaneamente, filmes e séries televisivas em seus computadores pessoais¹²⁹.

As vantagens do *streaming* – independência das mídias físicas e consequente desnecessidade de utilização de espaço físico como depósito, independência do serviço dos correios, compra e venda e aluguel instantâneo, comodidade ao cliente e etc. – aliadas à visão de mercado dos executivos contribuíram para que, de forma muito repentina, a empresa se desenvolvesse e se expandisse.

O diferencial entre a programação da Netflix e a da televisão aberta, como já referido, é que o assinante pode optar pelo momento mais adequado ao consumo de qualquer das mídias oferecidas, não sendo refém do que os responsáveis pela grade de programação decidem transmitir. Daí a definição utilizada de distribuição de mídias via *streaming on demand*.

Em pouco tempo, firmou-se contrato com os maiores estúdios de cinema para que produtos de renome fossem disponibilizados aos assinantes; e, mesmo os produtores de

¹²⁷ STURMER, Adriana; SILVA, Giana Petry Dutra da. *Do DVD ao online streaming: a origem e o momento atual do Netflix*, 2015. Disponível em <<http://www.ufrgs.br/alcar/encontros-nacionais-1/encontros-nacionais/10o-encontro-2015/gt-historia-da-midia-audiovisual-e-visual/do-dvd-ao-online-streaming-a-origem-e-o-momento-atual-do-netflix/view>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹²⁸ *Idem, Ibidem*.

¹²⁹ NETFLIX MEDIA CENTER. Netflix.com. Disponível em <<https://media.netflix.com/en/about-netflix>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

cinema independente tiveram seu devido espaço para divulgar obras, dada a facilidade das ofertas *online*. Tratava-se, verdadeiramente, de uma revolução na forma como filmes, seriados e documentários chegavam aos lares das pessoas¹³⁰.

Com o tempo, a empresa Netflix estabeleceu-se não somente como distribuidora de conteúdo, mas também como criadora, uma vez que passou a produzir conteúdo independente, muitos de grande aprovação de público e crítica¹³¹.

Na América latina, o serviço de *streaming* da Netflix foi lançado em 5 de setembro de 2011, apresentando um crescimento exponencial, que se traduz no fato de ter alcançado, em apenas 12 meses de operação local, a alçada de 1 milhão de usuários¹³².

O crescimento é tão expressivo que, no corrente ano de 2016, a empresa passou a operar no mundo todo¹³³. Em 1º de janeiro, a Netflix anunciou, em carta aos acionistas, que superou a marca de 75 milhões de usuários, descrevendo o feito como uma “expansão recorde”¹³⁴.

Em sua página virtual oficial, a Netflix assim se define, em tradução livre:

Netflix é a principal rede de televisão pela internet do mundo com mais de 81 milhões de membros em mais de 190 países consumindo mais de 125 milhões de horas de seriados televisivos e filmes por dia, incluindo séries originais, documentários e apresentações. Membros podem assistir o quanto quiserem, em qualquer tempo, em qualquer lugar, em basicamente qualquer tela conectada à internet. Membros podem assistir, pausar e voltar a assistir, tudo sem propagandas comerciais ou compromissos¹³⁵.

Em seus termos de uso, a própria Netflix, assim como o YouTube, conceitua-se como um “serviço”, sendo “de assinatura online que oferece para [...] assinantes acesso a filmes, séries e outros produtos de entretenimento audiovisual, transmitidos pela Internet para televisores, computadores e outros aparelhos conectados à Internet (“aparelhos compatíveis

¹³⁰ STURMER, A.; SILVA, G. P. D. Acesso em 23 de maio de 2016

¹³¹ *Idem, Ibidem.*

¹³² G1. Globo. Disponível em <<http://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2012/08/brasileiros-ainda-nao-entenderam-o-netflix-diz-presidente-da-empresa.html>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹³³ REVISTA EXAME. Exame.com. Disponível em <http://exame.abril.com.br/negocios/releases/a-netflix-esta-agora-disponivel-no-mundo-todo.shtml>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹³⁴ G1. Globo.com. Disponível em <<http://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2016/01/netflix-chega-75-milhoes-de-usuarios-em-todo-o-mundo.html>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹³⁵ NETFLIX MEDIA CENTER. Netflix.com. Disponível em <<https://media.netflix.com/en/about-netflix>>. Acesso em 23 de maio de 2016. Texto original: “Netflix is the world’s leading Internet television network with over 81 million members in over 190 countries enjoying more than 125 million hours of TV shows and movies per day, including original series, documentaries and feature films. Members can watch as much as they want, anytime, anywhere, on nearly any Internet-connected screen. Members can play, pause and resume watching, all without commercials or commitments.”

com a Netflix")¹³⁶. A fim de delimitar a abrangência do termo ‘serviço’, destaca que “os termos "serviço Netflix," "nosso serviço" ou "o serviço" significam o serviço fornecido pela Netflix, que permite a descoberta e reprodução de filmes e séries, incluindo todos os recursos e funcionalidades, o site da Web e a interface do usuário, assim como todo o conteúdo e software associado ao serviço”¹³⁷.

Acerca do funcionamento do contrato entre a empresa e o assinante, os termos de uso esclarecem que se trata de uma cessão de licença limitada de acesso ao assim denominado serviço para assistir aos filmes e séries disponibilizados pelo programa de *streaming* da empresa, nos seguintes termos:

O serviço Netflix e todo conteúdo visualizado por intermédio do serviço Netflix destina-se exclusivamente ao uso pessoal e não comercial. Durante sua assinatura Netflix, a Netflix lhe concede uma licença limitada, não exclusiva e não transferível de acesso ao serviço Netflix para assistir a filmes e séries somente por intermédio do serviço de transmissão online e para esta finalidade. Com exceção à licença limitada descrita acima, nenhum outro direito, titularidade ou participação lhe é concedido. Você concorda em não utilizar o serviço para exibições públicas¹³⁸.

Em outras palavras, o Netflix disponibiliza por meio da rede mundial de computadores, após acordo com as produtoras de cinema e televisão, filmes e séries aos usuários assinantes. Essas mídias ficam armazenadas durante um tempo determinado (que varia de acordo com o estabelecido no contrato com as produtoras) nos servidores da empresa até serem demandadas por um cliente que deseja consumi-las. Por meio da tecnologia de *streaming*, assim que o cliente solicita a mídia audiovisual, o sistema a transfere para o consumo.

A funcionalidade do programa traduz-se, em resumo, a uma chave virtual enviada à conta do usuário assinante, que passa a ter acesso ao acervo de mídias da empresa disponibilizadas *online*.

¹³⁶ NETFLIX. Termos de Uso. Disponível em <<https://help.netflix.com/legal/termsofuse?locale=pt&docType=termsofuse>>. Acesso em 23 de maio de 2016

¹³⁷ *Idem, Ibidem.*

¹³⁸ NETFLIX, Termos de Uso. Acesso em 23 de maio de 2016.

3 DO SUBITEM 1.09 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR N. 366/2013

O Projeto de Lei Complementar n. 366 (PLP 366/13) foi apresentado pelo Senado Federal no dia 6 de dezembro de 2013, tendo como autor o senador Romero Jucá, do Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB), do Estado de Roraima. As mudanças propostas pelo referido PLP refletem na redação da Lei Complementar n. 116/2003, da Lei n. 8.429/1992 e da Lei Complementar n. 63/1990, tendo como ementa o seguinte texto:

Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza; a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa); e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidas, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências.¹³⁹

Na ocasião, além da pretendida atualização da lista de serviços anexa à LC 116/03, vislumbrou-se a oportunidade de regulamentar algumas questões ainda envoltas em muitas polêmicas, como os já referidos problemas do aspecto territorial do tributo e as guerras fiscais entre entes municipais.

O *site* oficial da Câmara dos Deputados, assim que o Plenário aprovou o texto-base do projeto, em 10 de setembro de 2015, veiculou a notícia com a seguinte manchete: “Câmara aprova nova regra de ISS para barrar guerra fiscal”. O relator da matéria, deputado Walter Ihoshi, além de destacar a intenção legislativa de diminuir os confrontos intermunicipais pela tributação do imposto, prestou declaração no sentido de defender a necessidade de “atualizar a lista dos novos serviços que não constam na lista atual e, sobretudo, os serviços de internet, como a Netflix, que não é tributada”¹⁴⁰.

Em razão da pretendida adição de um item em específico no rol da lista de serviços anexa à LC 116/03, que pretende expandir a incidência do ISS a empresas fornecedoras de serviços de *streaming*, o projeto está sendo amplamente divulgado em veículos jornalísticos, popularizando-se com a alcunha de “Imposto Netflix”. Entre os canais

¹³⁹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Disponível em <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichade tramitacao?idProposicao=603566>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

¹⁴⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Câmara aprova nova regra de ISS para barrar guerra fiscal*. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/495835-CAMARA-APROVA-NOVA-REGRA-DE-ISS-PARA-BARRAR-GUERRA-FISCAL.html>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

mediáticos, cita-se: [exame.abril.com.br¹⁴¹](http://exame.abril.com.br/brasil/noticias/camara-aprova-extensao-de-cobranca-de-imposto-a-netflix), [diariodepernambuco.com.br¹⁴²](http://diariodepernambuco.com.br/app/noticia/politica/2015/09/16/interna_politica,598422/camara-aprova-cobranca-de-impostos-sobre-servicos-como-o-netflix.shtml), [jusbrasil.com.br¹⁴³](http://jusbrasil.com.br/artigos/232778624/tributacao-sobre-netflix-pode-ser-inconstitucional), [direitodiarario.com.br¹⁴⁴](http://direitodiarario.com.br/o-imposto-netflix/), [tecnoblog.net¹⁴⁵](https://tecnoblog.net/184941/camara-imposto-netflix-iss/), [tecmundo.com.br¹⁴⁶](http://www.tecmundo.com.br/brasil/86247-camara-deputados-aprova-imposto-tributa-netflix.htm), e [canaltech.com.br¹⁴⁷](http://canaltech.com.br/noticia/mercado/apos-aumento-de-impostos-netflix-e-whatsapp-deverao-custar-mais-carro-ao-usuario-49813/).

Na presente data¹⁴⁸, após tramitação e aprovação na Câmara dos Deputados, o Projeto de Lei Complementar encontra-se aguardando apreciação pelo Senado Federal.

Far-se-á, a seguir, análise dos artigos da PLP 366/13, tal como dispostos na redação final proposta pelo poder legislativo.

O artigo 1º representa a base do principal alicerce do projeto: apresentar mecanismos de combate às guerras fiscais entre Municípios através da edição e inserção de alguns pontos pertinentes ao local onde o ISS é devido nas relações tributárias, no tocante a alguns serviços específicos, como se vê:

Art. 1º A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 2º [...]

I - as exportações de serviços para o exterior do País, quando os resultados do serviço se verificam em território estrangeiro e houver ingresso de divisas no País; [...]

IV - os serviços prestados pelas sociedades cooperativas aos seus cooperados e os serviços prestados pelos cooperados por intermédio da cooperativa.

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso I, o local onde os resultados do serviço são verificados independe do local onde o serviço é realizado.”

“Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXVI quando o imposto será devido no local: [...]

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e dos serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; [...]

XVI - dos bens, semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; [...]

¹⁴¹ Disponível em <<http://exame.abril.com.br/brasil/noticias/camara-aprova-extensao-de-cobranca-de-imposto-a-netflix>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

¹⁴² Disponível em <http://www.diariodepernambuco.com.br/app/noticia/politica/2015/09/16/interna_politica,598422/camara-aprova-cobranca-de-impostos-sobre-servicos-como-o-netflix.shtml>. Acesso em 28 de maio de 2016.

¹⁴³ Disponível em <<http://lbnadvogados.jusbrasil.com.br/artigos/232778624/tributacao-sobre-netflix-pode-ser-inconstitucional>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

¹⁴⁴ Disponível em <<http://direitodiarario.com.br/o-imposto-netflix/>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

¹⁴⁵ Disponível em <<https://tecnoblog.net/184941/camara-imposto-netflix-iss/>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

¹⁴⁶ Disponível em <<http://www.tecmundo.com.br/brasil/86247-camara-deputados-aprova-imposto-tributa-netflix.htm>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

¹⁴⁷ Disponível em <<http://canaltech.com.br/noticia/mercado/apos-aumento-de-impostos-netflix-e-whatsapp-deverao-custar-mais-carro-ao-usuario-49813/>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

¹⁴⁸ 28 de maio de 2016.

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; [...]

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;

XXIV - do domicílio do tomador do serviço, no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01;

XXV - da execução dos serviços do subitem 14.14;

XXVI - do domicílio do tomador dos serviços do subitem 10.04 e 15.09. [...]

§ 4º Na hipótese de descumprimento do disposto no caput ou no § 1º, ambos do art. 8º-A desta Lei Complementar, o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado.”

“Art. 4º [...]

Paragrafo único. No caso dos serviços a que se refere o subitem 15.09 da lista anexa a esta Lei Complementar, considera-se estabelecimento prestador o do local onde se concentra o poder decisório das operações, e nele será devido o imposto.”

“Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, nos limites da sua competência prevista nos arts. 3º e 4º desta Lei Complementar, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais. [...]

§ 2º [...]

II - o tomador de serviço ainda que imune ou isento, ou mesmo que intermediário dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.11, 7.12, 7.13, 7.16, 7.17, 7.18, 7.19, 11.02, 11.04, item 12, exceto o subitem 12.13, 14.14, 16.01, 17.05, 17.10 e 20 da lista anexa;

III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar.

§ 3º No caso dos serviços descritos nos subitens 10.04 e 15.09, o valor do imposto é devido ao Município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este.

§ 4º No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço.

§ 5º Para fins de interpretação da aplicação da norma do art. 3º para os serviços descritos nos subitens 4.22, 4.23 e 5.09, considera-se domicílio do tomador o local onde se acha estabelecido o prestador de serviços, nos estritos termos do disposto no art. 6º desta Lei Complementar.”

“Art. 7º [...]

§ 2º [...]

III – o valor de subempreitadas de construção civil já tributadas pelo Imposto;

IV – o valor destacado a título de deságio na aquisição de direitos creditórios, na atividade de fomento comercial, incluída no subitem 10.04 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar. [...]

§ 4º Para fins de interpretação na aplicação da norma prevista no inciso I do § 2º deste artigo, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar abrange inclusive o valor dos materiais adquiridos de terceiros e empregados em obras de construção civil pelo prestador dos serviços.

§ 5º Quando forem prestados os serviços descritos nos subitens 4.22 e 4.23 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, a base de cálculo corresponderá à diferença entre os valores cobrados do usuário e os valores pagos com as coberturas na área de saúde, em entidades públicas ou privadas, previstas no contrato ou na legislação que regulamenta os planos de assistência à saúde”¹⁴⁹.

O artigo 2º do PLP 366/13 finalmente estabelece, na Lei do ISS, uma alíquota mínima para a incidência do tributo. Como já analisado em capítulo anterior, a LC n. 116/03 exerceu somente parte de suas atribuições ao fixar apenas a alíquota máxima para o Imposto Sobre Serviços. Mantinha-se, no caso, a alíquota provisória disposta na EC n. 37/02, que acrescentou o art. 88 ao ADCT, determinando o índice de 2% somente enquanto não houvesse fixação de alíquota mínima em Lei Complementar.

Assim, o PLP 366/13 justamente pretende estabelecer, agora de forma definitiva, a alíquota mínima de 2% na Lei do ISS, dando fim a alguns dissídios doutrinários. Algumas exceções são previstas, como o estabelecimento de isenções e incentivos aos setores de construção civil, suas áreas correlatas (hidráulica, elétrica, serviços de perfuração de poços, escavação, drenagem, irrigação, terraplanagem e pavimentação), e ao transporte municipal coletivo, nos seguintes termos:

Art. 2º A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 8-A:

“Art. 8º-A A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em uma carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.

§ 2º É nula a lei ou ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições deste artigo com a alíquota mínima prevista no caput deste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.

§ 3º A anulação a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago de Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza, calculado sob a égide da lei nula.

¹⁴⁹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Acesso em 28 de maio de 2016.

§ 4º A alíquota a que se refere o caput não se aplica aos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros incluídos no item 13 da lista anexa a esta Lei Complementar, que são imunes, conforme estabelece o disposto na alínea e do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal”¹⁵⁰.

No artigo 3º, o PLP em tela aponta para as pretendidas alterações à lista de serviços anexa à LC n. 116/03, que será mais bem examinada adiante:

Art. 3º A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as alterações constantes do Anexo desta Lei.¹⁵¹

O artigo 4º traz alterações à Lei de Improbidade Administrativa, caracterizando expressamente como ato de improbidade administrativa qualquer determinação contrária ao art. 8º-A, *caput* e §1º; ou seja, o estabelecimento de alíquota abaixo de 2% para o ISS. A medida visa claramente diminuir os efeitos das guerras fiscais, vedando o surgimento de ‘paraísos fiscais’ com alíquotas menores para o ISS. O artigo 5º tem objetivo semelhante, ao pretender alterar a Lei Complementar n. 63/90 para determinar o cômputo do valor da prestação de serviço em favor do Município onde ocorre a transação comercial via estabelecimento diverso do usual. De se ver:

Art. 4º A Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 - Lei de Improbidade Administrativa, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Seção II-A Dos Atos de Improbidade Administrativa Decorrentes de Concessão ou Aplicação Indevida de Benefício Financeiro ou Tributário

Art. 10-A. Constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõem o caput e o § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.”

“Art. 12 [...]

IV - na hipótese prevista no art. 10-A, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos e multa civil de até três vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido. [...]”

“Art. 17. [...]

§ 13. Para os efeitos deste artigo, também se considera pessoa jurídica interessada o ente tributante que figurar no polo ativo da obrigação tributária de que tratam o § 4º do art. 3º e o art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003”.

¹⁵⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. Acesso em 28 de maio de 2016.

¹⁵¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Acesso em 28 de maio de 2016.

Art. 5º O art. 3º da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 1º-A e 1º-B:

“Art. 3º [...]

§ 1º-A Na hipótese de pessoa jurídica promover saídas de mercadorias por estabelecimento diverso daquele no qual as transações comerciais são realizadas, excluídas as transações comerciais não presenciais, o valor adicionado deverá ser computado em favor do Município onde ocorreu a transação comercial, desde que ambos os estabelecimentos estejam localizados no mesmo Estado ou no Distrito Federal.

§ 1º-B No caso do disposto no § 1º-A deste artigo, deverá no documento fiscal correspondente constar a identificação do estabelecimento no qual a transação comercial foi realizada”¹⁵².

Os demais artigos (6º a 8º) trazem questões pertinentes à revogação de dispositivos contrários às pretendidas alterações e data de entrada em vigor do documento:

Art. 6º Os entes federados deverão, no prazo de um ano, contado da publicação desta Lei, revogar os dispositivos que contrariem o disposto no caput e no § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Art. 7º Esta Lei Complementar entra em vigor no primeiro dia do décimo terceiro mês subsequente a sua publicação.

§ 1º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º do art. 8º-A da Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, no art. 10-A, no inciso IV do art. 12 e no § 13 do art. 17, todos da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, somente produzirão efeitos após o decurso do prazo referido no art. 6º desta Lei Complementar.

§ 2º O disposto nos §§ 1º-A e 1º-B do art. 3º da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, produzirá efeitos a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao da entrada em vigor desta Lei Complementar, ou do primeiro dia do sétimo mês subsequente a esta data, caso este último prazo seja posterior.

Art. 8º Fica revogado o subitem 17.08 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003¹⁵³.

Por fim, o anexo do PLP 366/13 traz alterações ao rol de serviços constante no anexo da Lei Complementar n. 116/03. Essa pretendida alteração certamente surge como resposta às demandas dos Municípios, que deixam de tributar uma variedade de serviços em razão de estes não estarem listados na Lei do ISS. Dado que a LC 116 data de 2013, era indiscutível a necessidade de uma atualização no rol.

No entanto, embora algumas modificações possam vir a serem favoráveis à arrecadação municipal – como a inclusão de serviços de aplicação de tatuagem e *piercings*, inserção de propaganda e publicidade, guincho intramunicipal, guindaste e içamento e

¹⁵² BRASIL. Câmara dos Deputados. Acesso em 28 de maio de 2016.

¹⁵³ BRASIL. Câmara dos Deputados. Acesso em 28 de maio de 2016.

expansão dos conceitos de serviços ambientais –, MACÊDO opina no sentido de que “apesar de o projeto visar justamente fortalecer as finanças públicas municipais por tudo que foi proposto inicialmente, dentro do Plenário da Câmara dos Deputados foram enxertados mecanismos que trazem perdas de arrecadação significativas para os municípios”¹⁵⁴ – como por exemplo a expansão da possibilidade de dedução de materiais de construção civil, a dedução das subempreitadas e a exclusão de itens da lista de serviços, como contratos de franquia e serviços prestados por cooperativas.

Assim restou redigido o Anexo à PLP 366/13:

ANEXO

(Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003)

“1 – [...]

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). [...]

6 – [...]

6.06 - Aplicação de tatuagens, piercings e congêneres.

7 – [...]

7.16 - Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte e descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e dos serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas, para quaisquer fins e por quaisquer meios. [...]

11 – [...]

11.02 - Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes, inclusive quando realizados por meio de telefonia móvel, transmissão por satélites, rádios ou outros meios (destacados os serviços de telecomunicação prestados por empresa regulamentada pela Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL, que ficam sujeitos ao ICMS). [...]

13- [...]

13.05 – Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichêria, zincografia, litografia, fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS.

14 – [...]

¹⁵⁴ MACÊDO, André Luís Miranda. *O Projeto de Lei Complementar Nº 366/13 e os impactos no ISS*. RPP Tecnologia, 2016. Disponível em <<http://www.rpptecnologia.com.br/?p=896>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer. [...]

14.14 - Guincho intramunicipal, guindaste e içamento. [...]

16 – [...]

16.01 - Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.

16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal.

17 – [...]

17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita). [...]

25 – [...]

25.02 - Translado intramunicipal e cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos¹⁵⁵.

O texto original evidenciava a intenção do legislador de modernizar o rol de serviços tributáveis por meio do ISS ao trazer várias atividades relacionadas à cibernética, tais como a “computação em nuvem”, o “acesso à rede de computadores”, a “disponibilização de conteúdos e aplicativos em página eletrônica”, a “hospedagem de dados” e a “cessão temporária de arquivos”¹⁵⁶.

No entanto, são evidentes os obstáculos que possui o legislador em adequar-se às novas tecnologias. Prova disso é que após tramitação nas duas Casas do Congresso Nacional, o projeto retornou ao Senado com a manutenção de somente um daqueles sobreditos itens, como se viu (item 1.09). Isso representa a dificuldade com que se define a natureza jurídica destes novos institutos tecnológicos, indicando-se, também como um obstáculo, a rigidez da Constituição Federal.

Com razão, embora se revele inegável a necessidade de atualização do rol de serviços anexo à LC 116/03, principalmente com o objetivo de adaptar-se à cibernética, agora tão presente na sociedade, faz-se preciso relembrar que essa sistemática deve acontecer sempre dentro dos parâmetros da Constituição Federal – Carta Maior do ordenamento jurídico brasileiro.

¹⁵⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. Acesso em 28 de maio de 2016.

¹⁵⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. Acesso em 28 de maio de 2016.

No presente trabalho, pretende-se analisar se a pretendida tributação sobre o item que permanece na redação do anexo da PLP 366/13 – “1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet [...]” – obedece a todos os pressupostos constitucionais para a incidência do ISS.

Com isso em vista, uma recapitulação do estudo até aqui realizado aponta que a pretendida tributação de operações de disponibilização de conteúdo midiático *online* via *streaming* não obedece aos requisitos constitucionais, dado o confronto realizado entre a definição constitucional construída juridicamente em cima do termo ‘serviço’ e a operação prestada pelas empresas que realizam esse tipo de transmissão. Elencam-se, a seguir, os fatores que levam a tal conclusão.

3.1 ‘Serviço’ em sentido jurídico vs. ‘serviço’ em sentido econômico

O primeiro ponto que supostamente leva à conclusão, de forma objetiva, de que a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza pode ser estendida à operação realizada pela Netflix e outras congêneres, é a de que as próprias empresas que disponibilizam conteúdo midiático *online* se autodenominam ‘serviços de *streaming*’.

Contudo, há que se ter em mente que, juridicamente, essa definição pode não ser a apropriada.

Como já analisado exhaustivamente em capítulo anterior, a definição jurídica de serviço resume, em síntese, uma obrigação de fazer, que se traduz em um esforço humano em favor de outrem, mediante contrato de remuneração.

Esse mesmo verbete, no entanto, encontra definições mais abrangentes no âmbito da economia, uma vez que “Para a economia, o conceito de serviço se opõe ao de bem material ou corpóreo, abrangendo quaisquer outras atividades que não constituam circulação de bens corpóreos ou materiais”, conforme explicação de LUNELLI¹⁵⁷.

Nos países europeus, como anteriormente referido, adota-se, para fins jurídicos de tributação, a mesma definição de serviço da área da economia. A Segunda Diretriz IVA da União Europeia, de 11 de abril de 1967, conceitua a prestação de serviços de forma não

¹⁵⁷ LUNELLI, Reinaldo Luiz. *A Tributação de Serviços pelo ISS*. 2014. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/tributacao-iss.htm>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

critérioria, consistindo tão somente em “toda operação que não constitua transmissão de bens”¹⁵⁸.

Ou seja, se, no Brasil, a definição jurídica é mais restrita e exige o preenchimento de requisitos mais específicos do que a definição econômica para que uma atividade seja considerada um serviço, a consequência lógica é a de que existirão operações que, embora se insiram no conceito econômico, não se inserem no jurídico.

ESTRADA esclarece que a “deliberada opção constitucional pelo conceito jurídico de serviços em oposição ao conceito econômico explica existência de espaços vazios de tributação, isto é, certos negócios jurídicos que, na acepção adotada na legislação europeia, seriam tributáveis pelo imposto de consumo (IVA), estão fora do âmbito de incidência do ISS”¹⁵⁹. Via de Consequência, “não cabe ao intérprete, ao aplicador da lei e muito menos ao legislador infraconstitucional preencherem esses ditos “espaços vazios”. Se os há é porque o modelo fragmentário e vinculado à definição jurídica dos tipos constitucionais que foi adotado no Brasil para a tributação do consumo a isso conduz”¹⁶⁰.

Nessa toada, SABBAG leciona que “a lei complementar não poderá distorcer o conceito de *serviços* utilizado pela Constituição, nem alargar seu campo de incidência, de modo a alcançar o que não é *serviço*, no sentido que o sistema constitucional tributário confere a tal termo”¹⁶¹, entendimento que se encontra positivado nos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional. Em comentário aos dispositivos, FABRETTI destaca que “o CTN não permite a alteração pela legislação tributária dos institutos de direito privado. Os princípios gerais de direito privado, seus institutos e conceitos não podem ser adaptados para efeitos de interpretação da legislação tributária”¹⁶².

Nesse sentido, também é de extrema importância lembrar que a “incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado”¹⁶³, conforme o § 4º do art. 1º da Lei Complementar n. 116/03. Tal conclusão reflete uma via de mão dupla; isto é: assim como é possível a incidência do ISS em prestações que, apesar de possuírem outra nomenclatura, representam um serviço de acordo com a noção jurídica do termo, também é verdadeira a conclusão de que independentemente de uma operação ser denominada um serviço, é vedada a incidência da exação caso ela, juridicamente, não represente um.

¹⁵⁸ JORNAL OFICIAL DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. Segunda Diretiva do Conselho, de 11 de abril de 1967. Disponível em <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31967L0228&qid=1464637707421&from=EN>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

¹⁵⁹ ESTRADA, R. D. Acesso em 28 de maio de 2015

¹⁶⁰ *Idem, Ibidem.*

¹⁶¹ SABBAG, E. 2012. p. 1021.

¹⁶² FABRETTI, L. C. 2008. p. 146.

¹⁶³ BRASIL. Lei Complementar n. 116/03. Acesso em 28 de maio de 2016.

Com efeito, do estudo realizado acerca da operação fornecida pela empresa Netflix – atualmente a principal expoente do gênero, e também o principal alvo da pretendida tributação, de acordo com a expressiva maioria dos veículos jornalísticos e midiáticos –, o que se conclui é que os ‘serviços de *streaming*’ não se encaixam na definição jurídica constitucional de serviço, apenas na definição econômica.

Diz-se isso, primeiramente, porque as conceituações de *streaming* trazidas ao presente trabalho dão conta de explicar que a “disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da *internet*” se dá na forma de hospedagem de mídias em um servidor pertencente à própria empresa. Ou seja, independentemente da realização de contratos com terceiros, a primeira coisa a ser observada é a de que o esforço humano aplicado à sobredita “disponibilização” não se dá em favor de outrem.

Em segundo lugar, o contrato realizado com os usuários não representa, de forma alguma, uma obrigação de fazer por parte da empresa supostamente prestadora. Veja-se: a disponibilização e hospedagem das mídias já ocorreram em momento anterior, no sistema físico e virtual da empresa. O que se contrata com o usuário corresponde, em verdade, a uma obrigação de dar acesso a este acervo de mídias para fins de consumo, mediante pagamento mensal como contraprestação.

Com efeito, de acordo com os termos de uso da Netflix, a empresa, quando contrata com algum usuário “lhe concede uma licença limitada, não exclusiva e não transferível de acesso”¹⁶⁴.

Para melhor dirimir-se a matéria, apresenta-se a situação em termos práticos: Em um primeiro momento, a empresa realiza acordos com produtoras de filmes e/ou músicas a fim de que possa hospedá-los e disponibilizá-los em seu acervo virtual – sem exclusão das hipóteses em que a própria empresa produz o conteúdo a ser arquivado. Essas mídias são, então, arquivadas em uma unidade física pertencente à própria empresa – os sobreditos servidores –, e lá permanecem. Já em um segundo momento, a empresa contrata com cada usuário obrigando-se a ceder acesso a este acervo de filmes. Para tanto, o usuário, além da prestação monetária, deve criar uma conta no *website* da empresa, consistente na combinação de seu endereço de correio eletrônico e uma senha pessoal¹⁶⁵. A empresa, por sua vez, cadastra a conta no seu sistema e ela passa a funcionar como uma chave virtual de acesso ao arquivo de filmes e/ou áudios, podendo ser utilizada de forma indiscriminada pelo possuidor. Com essa permissão cedida, o usuário pode demandar para seu consumo qualquer mídia

¹⁶⁴ NETFLIX, Termos de Uso. Acesso em 23 de maio de 2016.

¹⁶⁵ NETFLIX. Termos de Uso. Acesso em 28 de maio de 2016.

disponibilizada nos servidores, que as transmite através da *internet* por meio da tecnologia de *streaming*.

Ou seja, nessa cadeia de eventos, em nenhum momento vislumbra-se a ocorrência de uma obrigação de fazer consistente na “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”, tal qual a redação do PLP 366/13, mas, sim, uma obrigação de dar, que, conforme visto, não pode representar um serviço em sentido jurídico.

Assim, de se ver que a nomenclatura ‘serviços de *streaming*’, comumente utilizada para referenciar tais operações, encontra respaldo tão somente em âmbito econômico, pela razão de que preenche o requisito de não constituir um bem corpóreo e visa o lucro monetário.

A diferenciação entre obrigações de dar e fazer já foi amplamente realizada no decorrer deste trabalho, mas, ainda assim, vale novamente o apontamento de COÊLHO no sentido de que “a prestação de serviços configura uma utilidade material ou imaterial pela aplicação do trabalho humano, como execução de obrigação de fazer e não de dar coisa”¹⁶⁶.

Dessa forma, seria inconstitucional, por este viés, a tributação de empresas como a Netflix, tendo em vista a lição de CARRAZZA no sentido de que “a lei complementar não pode considerar serviços, para fins de tributação por via de ISS, fatos que não os sejam”¹⁶⁷, já que “Isto feriria, dentre outros, o direito subjetivo do contribuinte de só ser tributado pela pessoa política competente e nos estritos termos da Constituição”¹⁶⁸.

3.2 Súmula Vinculante n. 31 do STF

O entendimento de que o conceito constitucional de serviço é restritivo e tem seu fundamento em direito privado – não podendo, assim, vir a ser alterado por normas tributárias –, já foi esposado no Plenário do Supremo Tribunal Federal, de forma inaugural no julgamento do Recurso Extraordinário n. 116.121, de São Paulo, publicado em 25 de maio de 2001¹⁶⁹.

¹⁶⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Operações e Serviços de Fomento Mercantil*. Regime Jurídico Tributário Interdisciplinar. p. 101, in MARTINS, Ives Gandra (org) e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org), *ISS: Lei Complementar 116/03*, Curitiba: Juruá, 2004. p. 607.

¹⁶⁷ CARRAZZA, R. A. 2011. p. 1105.

¹⁶⁸ *Idem*, *Ibidem*.

¹⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 116.121-3/SP. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

Na ocasião, onde se discutia a natureza jurídica da locação de guindastes, face à Lei Municipal que autorizava o lançamento de ISS sobre a operação, decidiu-se pela inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, constante no item 79 da lista de serviços do Decreto-Lei n. 406/68, que, à época, regulamentava o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Via de consequência, declarou-se a inconstitucionalidade da mesma expressão contida em Lei Municipal do Município de Santos/SP, geradora do dissídio na Corte extrema.

A recorrente, empresa Ideal Transportes e Guindastes Ltda., havia alegado negativa de vigência aos arts. 24, I e II da CF/88 e, principalmente, ao art. 110 do CTN, defendendo que a locação de bens móveis gera obrigação de dar e não de fazer, e que, em função disso, sequer existe atividade pessoal do locador que possa ser juridicamente enquadrada como serviço. O Município de Santos, por sua vez, sustentava que a locação de coisa móvel constitui uma venda de bem imaterial para uso de terceiro, mediante remuneração, o que permitiria a incidência da exação tributária.

A Primeira Turma do STF, admitindo o processamento do Recurso Extraordinário, destacou a distinção entre as espécies obrigação de dar e obrigação de fazer, e utilizou-se da doutrina de Cunha Gonçalves, citado por Orlando Gomes, para admitir o sobredito recurso e levá-lo a julgamento em razão da força da tese, que assim preleciona:

[...] o característico da locação é o regresso da coisa locada a seu dono, ao passo que o serviço prestado fica pertencendo a quem pagou e não é suscetível de restituição (Contrato, pág. 264, 2ª edição). Ademais, colocação diversa, confundindo o arrendamento de coisa (“*locatio conductio rei*”) e prestação de serviço (“*locatio conductio operarum*”) implicaria na modificação da estrutura do conceito de locação de coisa, consoante estatuído no Direito Civil, cumprindo observar a respeito do artigo 110 do Código Tributário Nacional: “a lei Tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

O Subprocurador-Geral da República expediu parecer ao caso, posicionando-se no sentido de que a locação de guindastes configuraria, sim, uma prestação serviço, dado que a locação de bens móveis se destaca não somente pelo uso e gozo da coisa, mas em sua realidade econômica como uma atividade que se presta com o bem móvel, tendo especial relevo a consistência econômica da utilização da locação como uma obrigação de fazer. Colacionou, para tanto, dois precedentes do STF que apontavam para a mesma interpretação.

Dado a evidente relevância da matéria constitucional e a complexa divergência de interpretações, a Primeira Turma remeteu o feito ao Plenário do STF, para melhor exame e discussão da questão. O Tribunal Pleno decidiu, por maioria de votos – seis pelo provimento, cinco pelo desprovimento –, dar provimento ao Recurso Extraordinário, declarando, de forma incidental, a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, após longo debate.

Entre os votos vencidos, destacam-se os argumentos do relator original do processo, Ministro Octavio Galotti, assentando que “Gira, portanto, a controvérsia em torno da conceituação do que seja serviço e a extensão que tem”. Através de uma abordagem histórico-sistêmica, ressaltou que o uso da expressão “de qualquer natureza” conectada ao verbete “serviços” demonstra a intenção legislativa de abranger qualquer prestação de serviço atrelada ao sentido econômico, resumindo-a a “uso, utilidade ou préstimo que se tira de certas coisas”, a exemplo da interpretação utilizada pela Comunidade Econômica Europeia. Concluiu, por fim, que “a legislação complementar apresenta elementos claramente indicativos de que o vocábulo “serviços”, que – repita-se – não denomina instituto, nem corresponde a qualquer conceito ou forma específica de direito privado, não se reduz às hipóteses de trabalho prestado por pessoas”.

Outro ponto levantado para reforçar o entendimento acima esposado foi o precedente RE n. 112.947/SP, cujas partes eram especificamente as mesmas, de relatoria do Ministro Carlos Madeira, que assim entendeu:

[...] o que se destaca, *utilitatis causa*, na locação, não é apenas o uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. Aí está o fato gerador do imposto sobre serviços. Leva-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza a locação, segundo o art. 1.188 do Código Civil. Só assim o poder de tributar pode alcançar a relação jurídica, levando-se em conta a sua consistência econômica.

É o que se dá precisamente na locação de guindastes, por parte da recorrente: não se cuida de locação de coisas móveis, mas do fato de sua atividade, desenvolvida com os guindastes, pelos serviços que com eles são prestado, adquirirem consistência econômica, de modo a tornar um índice de capacidade contributiva do Imposto Sobre Serviços.

O acórdão vencedor, no entanto, ficou sob a responsabilidade do Ministro Marco Aurélio, que seguiu raciocínio no sentido de que “Na espécie, o imposto, conforme a própria nomenclatura revela e, portanto, considerado o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação”, concluindo que o proprietário do guindaste tão somente coloca o instrumento à disposição daquele que o loca, estando o ato desacompanhado de qualquer prestação de serviço.

Utilizou-se, como fundamento jurídico, o art. 110 do Código Tributário Nacional e as noções diferenciadas dos contratos de locação de bens e de serviços trazidas pelo Código Civil de 1916, vigente à época, em seus artigos 1.188 e 1.216 (com redação mantida nos correspondentes arts. 565 e 594 do atual Código Civil):

Art. 1.188 Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

Art. 1.216 Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratado mediante retribuição.

Utilizou-se, também, doutrina do tributarista Ulhoa Canto, citada por Gabriel Lacerda Troianelli, apontando para a irrelevância do aspecto econômico quando contrário ao modelo constitucional do tributo, nos seguintes termos:

Entre nós, a interpretação econômica não tem sido acolhida, nem pelos autores nem pela jurisprudência. A própria Coordenação do Sistema de Tributação chegou até a afirmar a sua inaceitabilidade, no Parecer Normativo CST nº 563, de 18.08.1971 (...). Entretanto, é comum ler-se em atos ou decisões de Administração ou de tribunais administrativos que ao direito tributário interessam precipuamente os aspectos econômicos (o que é certo), e, por isso, os dispositivos legais, como os atos e fatos, devem ser interpretados com prevalência do respectivo conteúdo econômico, relegada a sua forma jurídica a plano secundário (ilação errada). Na verdade, trata-se de uma simples tentativa de usurpação de poderes que são apenas do legislador; sob o pretexto de interpretar a lei, o que se está tentando é aplicar a sua norma a atos e fatos que ela não contempla. (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 493).

Assentou ainda que “Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários”.

O Ministro Celso de Mello, acompanhando o voto do Ministro Marco Aurélio, trouxe à baila doutrina de Aires Fernandino Barreto e Cléber Giardino, para concluir que a qualificação da locação de bens móveis como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência de ISS representaria, na verdade, “a inadmissível e arbitrária manipulação”, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas.

O julgamento do RE n. 116.121/SP tornou-se emblemático exatamente por ter invertido uma tradição jurisprudencial de mais de trinta anos, servindo, depois, como precedente representativo da edição da Súmula Vinculante n. 31 do Supremo Tribunal Federal, a qual dispõe que “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”, com publicação de 17 de fevereiro de 2010.

Da jurisprudência posterior à confecção do enunciado, é possível citar uma diversidade de acórdãos do STF vedando a incidência do ISS sobre as mais variadas modalidades de locação de bens móveis. Ao tema do presente estudo, revela-se de especial pertinência o acórdão que julgou o Recurso Extraordinário n. 626.706/SP, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, com publicação em 24 de setembro de 2010. Nele, aplicou-se a Súmula Vinculante n. 31 para afastar a incidência do ISS sobre locação de bens móveis consistentes em filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para *video games* e assemelhados.

Pois bem.

A semelhança entre a operação realizada pelas empresas locadoras de filmes cinematográficos e a disponibilização de filmes e séries efetuada por empresas como a Netflix é mais do que evidente. O cliente que acessa o *website* Netflix depara-se imediatamente com pôsteres de filmes pairando sobre a tela, como em uma estante virtual, prontos para serem demandados e consumidos.

Veja-se que a essência do negócio operado tanto pelas locadoras de filmes como pelos ‘serviços de *streaming*’ é idêntica: disponibilizar, a quem tiver interesse e mediante contraprestação monetária, o acesso a uma variedade de produções midiáticas, que vão desde produções cinematográficas a séries televisivas e até mesmo jogos para *videogames*.

É cediço que, para fins de aplicação da sobredita Súmula Vinculante, vale a sua literalidade. Sabe-se também que, principalmente no âmbito do direito tributário, o uso de analogias se dá de maneira extremamente cautelosa. Em razão disso, o que se objetiva com o subcapítulo, primeiramente, é a análise das razões que levaram à edição da Súmula Vinculante n. 31 do STF, a fim de concluir se se associam, ou não, com o caso do *streaming*.

E, de fato, os motivos elencados pelo acórdão vencedor do julgamento do RE 116.121/SP, bem como pelos demais precedentes posteriores, guardam relação íntima de cabimento com a inconstitucionalidade da pretendida tributação de ISS sobre a atividade exercida por empresas como a Netflix.

Com efeito, a edição da aludida Súmula provocou algumas manifestações doutrinárias no sentido de que outros itens e subitens, por também não configurarem um serviço em sentido jurídico, deveriam ser suprimidos da lista de serviços anexa à LC 116/03, na ocasião em que o veto presidencial opôs barreira contra o item 3.01. PAULSEN e MELLO posicionam-se no sentido de que “embora tenha vetado o item 3.01 (concernente à “locação de bens móveis”), o fato é que o item 3.04 se refere expressamente à “locação e sublocação” de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, que também revelam aparente injuridicidade”¹⁷⁰. Em igual sentido, TORRES anota que “o veto, entretanto, provocou insuportável contradição no jogo da listagem do item 3, que continuou a agasalhar vários itens concernentes a ‘serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres’”¹⁷¹.

Daí porque se entende, por interpretação extensiva, que o subitem 1.09 do Projeto de Lei n. 366/13, o qual aponta para a “Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet” como um serviço, também seria abrigado pela inconstitucionalidade, dado o entendimento de que configura mera obrigação de dar e não fazer.

A própria redação do item, ao utilizar o substantivo derivado do verbo “disponibilizar” e a ressalva “sem cessão definitiva”, mediante contraprestação, já não caracterizaria, por si só, uma locação de bem? Pelo exame do acórdão vencedor do RE 116.121/SP, indica-se que sim. O Ministro Marco Aurélio, relator designado, ao discorrer sobre a atividade da locação de guindaste, utiliza-se, precisamente, da expressão “coloca à disposição daquele que o loca”¹⁷² ao se referir ao ato realizado pelo proprietário do bem.

Isso porque se entende que a ‘disponibilização’ de algo é um pressuposto lógico da locação de bens: só pode locar algo a terceiro aquele que, antes, disponibilizou a coisa a ele. É inviável a locação de algo o qual não se encontra disponível.

No Código Civil, o instituto da locação de coisas encontra-se assim definido:

Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição¹⁷³.

¹⁷⁰ PAULSEN, Leandro, MELLO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 313.

¹⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 401.

¹⁷² p. 34.

¹⁷³ BRASIL. Código Civil. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em 28 de maio de 2016.

A Netflix, como estudado no subcapítulo destinado a seu breve histórico, deu seus primeiros passos no mercado empresarial exatamente como uma locadora de filmes cinematográficos, embora não nos moldes clássicos dessa atividade, uma vez que enviava, via correio postal, as mídias físicas com os filmes locados. Essa peculiaridade no modo como operava, por claro, não afastaria sua caracterização como uma locadora de bens móveis, uma vez que seus requisitos para tanto se encontrariam devidamente satisfeitos, conforme o Código Civil.

Fato é que a revolução tecnológica ocorreu de forma rápida e intensa no mundo globalizado. Especialmente no caso das mídias audiovisuais, em poucos anos o mercado de locação de fitas cassetes (VHS) foi engolido pelo de locação de discos versáteis digitais (DVDs), permanecendo vivas apenas as empresas que conseguiram acompanhar essa adaptação. E, de forma abrupta, antes que a chegada do *Blu-Ray* pudesse desmanchar o mercado de locação de DVDs, popularizou-se cada vez mais o *streaming*, que surge exatamente como o representante da nova geração de consumo de mídias. Prova disso é o drástico decréscimo da atividade de locadoras de DVDs no Brasil, que, de acordo com a revista Carta Capital, contava com 12 mil unidades no País em 2006 e somente 8 mil em 2008: “o tempo mostrou que a concorrência com o download e os serviços de vídeo on demand, entre eles Netflix, Now e Apple TV, seria fatal. Isso sem falar na tevê por assinatura, que saltou de 6,3 milhões de assinantes, em 2008, para 20 milhões, em 2014”¹⁷⁴.

Via de consequência, não se deslumbra relevante razão para que, simplesmente pelo fato de a atividade de locação de filmes cinematográficos ter sofrido uma adaptação para a realidade virtual da informática, tenha ela deixado de ser caracterizada pelo que continua sendo: disponibilização, por locação, de filmes cinematográficos, agora *online*, via *streaming*.

3.2.1 Fungibilidade

O art. 565 do Código Civil, como já visto, é claro ao apontar que, para fins de caracterização do instituto da locação, o bem locado deve consistir em coisa não fungível. A definição de bens fungíveis, por sua vez, vem disposta no art. 85 do mesmo diploma:

¹⁷⁴ SOUSA, Ana Paula. *HM, outra vítima do Netflix*. Carta Capital, 2014. Disponível em < <http://www.cartacapital.com.br/revista/818/outra-vitima-do-netflix-421.html>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

Art. 85. São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade¹⁷⁵.

Nesse sentido, se adotar-se o entendimento de que o bem incorpóreo disponibilizado pelas empresas operadoras de *streaming* consiste em bem fungível, inviável seria caracterizar a atividade como uma locação.

Nessa seara, ganha força o entendimento de que os dados transmitidos por essas empresas seriam dotados de peculiar fungibilidade, uma vez que podem ser literalmente copiados e enviados a uma variedade de usuários ao mesmo tempo. Além disso, a locação pressuporia o domínio temporal da coisa locada, o que não se encaixaria de nenhuma forma com a realidade da transmissão via *streaming*, onde os dados não permanecem sob domínio do usuário, uma vez que somem da plataforma após o consumo.

Conquanto se visualize bastante coerência lógica sobre tal entendimento, algumas premissas precisam ser estabelecidas.

Primeiramente, é necessário definir que o produto objeto de locação em videolocadoras, mesmo como conhecidas tradicionalmente, já consiste em um bem incorpóreo que pode, igualmente, ser replicado com a mesma facilidade. Veja-se: quando o cliente faz uma locação em uma videolocadora, não está locando a fita cassete ou o DVD, mas, sim, o filme cinematográfico que se encontra gravado naquele objeto. Supondo que o cliente alugue uma fita e, ao chegar em casa, depara-se com ela sem qualquer conteúdo, estaria caracterizada a locação? Entende-se que não, pois o objetivo do locatário é o consumo da mídia, e não a utilização do objeto corpóreo que ali a traz para outros fins, de forma que este configura mero meio para que o longa-metragem locado chegue ao espectador.

Segundamente, se o objetivo das videolocadoras é disponibilizar o filme cinematográfico, e não a fita cassete onde se encontra, faz diferença que esta disponibilização se dê através de um disco compacto (CD), um disco versátil (DVD), uma unidade física de armazenamento (disquetes e *pen drives*) ou de forma virtual? Entende-se, novamente, que não. É irrelevante, para os fins de caracterização da atividade de locação, o meio sobre o qual se disponibiliza o bem locado.

Com efeito, o fato de o bem possuir a característica de poder ser replicado não tem o condão de afastar sua infungibilidade. Mesmo quando a locação de filmes se dá através de discos, é perfeitamente possível replicá-los milhares de vezes em diferentes discos, ou até

¹⁷⁵ BRASIL. Código Civil. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em 28 de maio de 2016.

mesmo dentro de sistemas computadorizados, embora a atividade constitua crime contra direito autoral. No caso dos conteúdos disponibilizados via *streaming* não é diferente. Mesmo que os dados sejam somente transmitidos e não armazenados na unidade física do usuário, é possível simplesmente realizar uma gravação do conteúdo em tela e multiplicá-la uma diversidade de vezes, embora, também, constitua crime contra direito autoral.

Ademais, o exposto explica por que motivo, na locação de filmes cinematográficos, o bem se encontra, sim, sob o domínio do locador, dado que possui ele, durante o lapso de tempo compreendido no contrato de locação, o poder de consumo sobre a coisa.

3.2.2 Impessoalidade

Outro ponto que se revela de importância ao presente estudo é a questão do esforço humano no conceito jurídico de serviço, que, como já visto, é requisito essencial para sua caracterização.

Nessa toada, HARADA¹⁷⁶ leciona que “Em síntese, onde não houver envolvimento do esforço humano, aplicado à produção, não há que se falar em prestação de serviço”. No mesmo sentido, MIRANDA¹⁷⁷ aponta que “Serviço é qualquer prestação de fazer” e que “servir é prestar atividade a outrem”, ao passo que BARRETO¹⁷⁸ concorda que o termo pressupõe “prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial”.

Importante ainda relembrar que o acórdão que julgou o aludido RE n. 116.121/SP assentou que “somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento”.

Ao transportar tais entendimentos à conceituação do *streaming*, a fim de observar se a atividade preenche o requisito da pessoalidade, o problema logo salta aos olhos: ao demandar para o consumo qualquer arquivo de mídia alocado nos servidores da empresa que realiza tal operação, não há envolvimento, na via direta, de qualquer necessidade de esforço humano pela parte oposta na relação.

¹⁷⁶ HARADA, Kiyoshi. *Imposto Sobre Serviços. Lei Complementar 116/03. Tributação de Sociedades de Profissionais*, in MARTINS, Ives Gandra (org) e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org), *ISS: Lei Complementar 116/03*, Curitiba: Juruá, 2004. p. 624.

¹⁷⁷ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, tomo XLVII. Rio de Janeiro: Borsoi. 1958. p 3-4.

¹⁷⁸ BARRETO, Aires. *ISS – Não incidência sobre cessão de espaço em bem imóvel*. Repertório IOB de Jurisprudência, 1999. p. 580, in MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*, 2001. p 36.

Veja-se bem. Na cadeia de eventos envolta na atividade de empresas como a Netflix, que vai desde a produção de um filme ao consumo do mesmo, é possível citar-se uma variedade de trabalho humano. Há o esforço humano por trás dos contratos realizados com empresas cinematográficas, da atualização de catálogos, da eventual manutenção dos programas, do *marketing* empresarial, do *design* de apresentação, e em demais atividades próprias do funcionamento destas empresas. Contudo, entre a relação direta que ocorre entre o usuário e a mídia a ser consumida, inexistente participação de qualquer outro indivíduo além do próprio usuário. Pela conceituação já estudada de *streaming*, é o próprio usuário que ativa a tecnologia e consome, por si só, o objeto da transmissão. Não há um indivíduo por trás de manter o zelo de transmitir algo assim que demandado.

Grosso modo, ao realizar-se uma suposição de que o serviço humano de repente se extinguisse das empresas operadoras, ainda assim o sistema continuaria funcionando para os usuários, embora sem atualizações ou eventuais reparos de manutenção. A incidência de ISS sobre esse ponto da atividade em específico seria como tributar o “serviço” prestado por uma calculadora comprada para o fim de fazer contas, por exemplo.

Por outro lado, partindo-se da premissa de que a redação do PLP 366/13 utiliza-se da conjunção “disponibilizar conteúdo”, o enfoque realiza-se de diferente forma, uma vez que, a princípio, entende-se que há esforço humano direto no ato da disponibilização de filmes e músicas a terceiros. No entanto, permanece um questionamento: a quem exatamente o serviço (se assim entendido) de disponibilizar conteúdo se direciona? Há envolvimento humano em ambos os polos da relação de serviço?

A forma como se dá a atividade de empresas neste ramo leva a crer que não. O ato de disponibilizar conteúdo – que, aqui, representa o contrato feito com produtoras de cinema ou música para que o conteúdo de suas mídias possa ser reproduzido quando demandado por terceiros – ocorre em momento anterior ao contrato realizado com o usuário. Realizando-se novamente a hipótese de eliminar-se uma das partes da relação – agora, o usuário –, pergunta-se se essa disponibilização continuaria a ocorrer: Obviamente que sim, pois o ato de dispor corresponde diretamente à consequência lógica da obrigação de dar, e precisa existir antes do contrato da cessão temporária, que corresponde diretamente à locação. Ou seja, o usuário não paga pela disponibilização de conteúdo, mas, sim, pelo acesso a ele, o que representa a já discutida obrigação de dar.

Cabe aqui, novamente, a interpretação extensiva com a atividade realizada por videolocadoras. Se em determinada unidade o atendente humano que serve como intermediário entre o pagamento e a locação do bem móvel fosse substituído por uma

máquina que entregasse o bem e coletasse o pagamento, a atividade claramente não passaria, somente por este motivo, a ser considerada abruptamente como um serviço. Isso porque o ato de disponibilizar os filmes cinematográficos não corresponde a um serviço, mas um pressuposto lógico da futura obrigação de dar em locação, que se completa com a entrega do bem mediante pagamento.

3.3 Licenciamento e cessão de direito de uso de *software*

Embora a conclusão do presente estudo aponte para a inconstitucionalidade da pretendida tributação, por meio de ISS, sobre a atividade realizada por empresas como a Netflix, há quem entenda que a referida operação já se encontre abrangida pelo item 1.05 da atual lista ser serviços anexa à LC 116/03, o qual aponta para os ‘serviços’ de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computação”¹⁷⁹.

Em dezembro de 2012, o Departamento de Tributação e Julgamento (DEJUG) do Município de São Paulo concluiu que a empresa Netflix enquadra-se naquele sobredito item, uma vez que o cliente, ao pagar tarifa mensal, passa a ter direito a usar o software da Netflix, o qual lhe permitirá assistir aos vídeos constantes do acervo da empresa¹⁸⁰.

A argumentação trazida pela Netflix, na ocasião, esclarecia que sua atividade assemelha-se à locação de filmes cinematográficos, sobre a qual não incide a referida exação. A fundamentação girou em torno da mera disponibilização de acesso, através do mecanismo denominado *streaming*, ao acervo de mídias a si pertencente.

No entanto, faz-se imprescindível asseverar que, em setembro de 2012, o Supremo Tribunal Federal aceitou o tema – natureza jurídica do licenciamento e cessão de uso de programas computadorizados – como de repercussão geral, e, futuramente, julgará se consistem, ou não, em uma prestação de serviço. O Recurso Extraordinário n. 688.223/PR fora interposto por uma operadora de telefonia celular que defende que seus contratos de cessão de direitos são uma obrigação de dar, e não de fazer, não configurando, portanto, um serviço em seu sentido constitucional¹⁸¹.

¹⁷⁹ BRASIL. Lei Complementar n. 116/03. Acesso em 28 de maio de 2016.

¹⁸⁰ Valor Econômico. *Incide ISS sobre filmes por internet*. Disponível em <<http://www.valor.com.br/brasil/2967864/incide-iss-sobre-filmes-por-internet>>. Acesso em 28 de maio de 2016

¹⁸¹ BRASIL. STF. Notícias STF. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=225336>>. Acesso em 26 de maio de 2016.

Não é novidade, para grande parte da doutrina, a discussão acerca da possível inconstitucionalidade do item 1.05 da lista de serviços da LC n. 116/03. Nos dizeres de BAPTISTA¹⁸², a “relação de simples transferência de direitos sobre o programa não ensejam qualquer possibilidade de dúvida. Sobre elas não incide o tributo municipal, e sua presença na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 – item 1.05 – “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” – ostenta inconstitucionalidade incontornável”.

No mesmo sentido, REIS entende que a “lei complementar não pode tentar fazer incidir ISS sobre o que não seja obrigação de fazer. [...] Desse modo, os municípios podem cobrar ISS sobre tudo o que seja obrigação de fazer, mas nunca sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computador, ou meramente bem móvel”¹⁸³. Para YAMASHITA, “Como a natureza jurídica do licenciamento de software é a de locação de bens móveis [...] e como locação de bens móveis (obrigação de dar) não é serviço (obrigação de fazer) segundo a citada jurisprudência do STF, logo, o licenciamento de software não é serviço, até porque a toda evidência não envolve nenhuma obrigação de fazer, apenas de dar uma cópia do programa, transmitida, seja por CD-ROM’s, seja via Internet”¹⁸⁴.

O art. 1º da Lei n. 9.609/98¹⁸⁵, que recebeu a denominação de Lei do Software, define o programa de computador como “a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificado, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”. No Brasil, o contrato de uso de tais programas se dá por meio de contrato de uso, que nada mais é que o licenciamento; entendimento positivo no art. 9º da mesma lei.

Sobre o tema, discorrem FURTADO e FURTADO:

[...] através do contrato de licença de uso, o proprietário e detentor dos direitos autorais do software concede a outrem licença permanente, não exclusiva e não transferível de cópia do programa de computador em pauta, para uso próprio em seu equipamento de computação. Ressalte-se que essa licença é de uma cópia do software e apenas para o uso do licenciado, ou seja, a licença de uso conferida pelo

¹⁸² BAPTISTA, M. C. 2005. p. 360.

¹⁸³ REIS, Emerson Vieira. *Não-incidência do ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador*. RDDT 160/225, 2009 in PAULSEN, Leandro. *Direito tributário - Constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. Livraria do Advogado Editora. 2010. p.409.

¹⁸⁴ YAMASHITA, Douglas. *Licenciamento de software no Brasil: novas tendências tributárias*. RDDT 141/62, 2007 in PAULSEN, L. *Op. Cit. Idem. Ibidem*.

¹⁸⁵ BRASIL. Lei n. 9.609/98. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm>. Acesso em 28 de maio de 2016.

proprietário do software não transfere ao adquirente em hipótese alguma a licença ou o direito relativo à propriedade industrial e intelectual (direito autoral) do software¹⁸⁶.

Tais definições dão conta de consubstanciar a licença de uso e a cessão de direito de uso de programa de computador em uma obrigação de dar, e não em uma obrigação de fazer, dado que consiste em uma disponibilização temporária de conteúdo, mediante contraprestação.

Com efeito, analisadas as nuances que definem a conceituação jurídica e mais restrita de serviço como obrigação de fazer, incabível seria a tributação de empresas como a Netflix, também, por se tratar de um *software*, motivo pelo qual se adota a corrente da inconstitucionalidade quanto ao item 1.05 do rol de serviços anexo à LC n. 116/03.

¹⁸⁶ FURTADO, Wilson e FURTADO, Cristine Schreiter. *Dos Contratos e Obrigações de Software*. São Paulo: Iglu, 2004, p.21.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

É inegável que o desenvolvimento da tecnologia da informação tem caminhado em velocidade muito superior ao processo legislativo. A quinta geração dos Direitos Humanos – que engloba a cibernética, o acesso à informação e a dignidade virtual –, traz grandes desafios aos juristas de qualquer área. De maneira especial no Direito Tributário, os avanços científico-tecnológicos vêm criando uma espécie de “zona cinzenta da *internet*”, onde se destaca a insegurança acerca do que pode e o que não pode vir a ser objeto de tributação, conforme os ditames da Constituição Federal de 1988.

O trabalho desenvolvido buscou analisar se o Projeto de Lei Complementar n. 366/13, que visa expandir a incidência do Imposto Sobre Serviços sobre alguns setores tecnológicos que surgiram na segunda metade da década passada, obedece a todos os seus devidos pressupostos constitucionais.

No primeiro capítulo fez-se abordagem específica acerca dos principais parâmetros do ISS. Buscou-se, primeiramente, trazer uma análise por seu viés histórico, a fim de entender seu papel no decorrer do desenvolvimento econômico brasileiro, sua função atual no quadro de arrecadação municipal e as circunstâncias das principais discussões sobre tal, como a constante ocorrência de guerras fiscais entre Municípios.

Preocupou-se, também, em definir sua hipótese de incidência, dando a devida atenção a cada aspecto que compõe a regra-matriz da exação.

De maneira especial, dedicou-se o presente estudo à definição constitucional de serviço, ao trazer extensa conceituação doutrinária, a fim de se concluir que, em termos jurídicos, um ‘serviço’ só pode corresponder a uma ‘obrigação de fazer’, mediante esforço humano e contraprestação monetária.

No segundo capítulo, o foco foi direcionado ao setor tecnológico em específico sobre o qual o referido PLP pretende passar a viabilizar a tributação. Buscou-se angariar uma diversidade de conceituações acerca da tecnologia de *streaming*, a fim de se encontrar um denominador comum capaz de definir com clareza a funcionalidade de tal inovação científica: *streaming* é um meio de transmissão de dados virtuais consistentes em mídias audiovisuais ou textuais de um servidor na qual se encontram alocados a outro sistema computadorizado, de maneira que a transferência ocorra tal qual o sinal de televisão e rádio, sem o posterior armazenamento de dados.

Atentou-se, igualmente, para seus aspectos históricos, de fundamental importância para se entender o desenvolvimento dessa tecnologia e a forma como vem sendo utilizada de

forma monetariamente lucrativa por empresas internacionais, bem como a consequente expansão expressiva desse novo nicho de desenvolvimento em âmbito econômico. Após, estabeleceu-se o porquê de tais atividades receberem a denominação de ‘serviços de *streaming*’, especificando a forma como a transmissão de dados se dá nos dois principais nomes deste cenário: YouTube e Netflix.

No terceiro e derradeiro capítulo, fez-se o confronto entre o Projeto de Lei Complementar n. 366/13, a natureza jurídica do *streaming* e os limites constitucionais da incidência do ISS, a considerar a proposta legislativa de expansão da lista de serviços tributáveis.

Verificou-se, no ponto, que a acepção brasileira do vocábulo ‘serviço’ não coincide com a acepção europeia, muito menos restritiva em razão de abarcar absolutamente qualquer bem não material, motivo pelo qual a atividade realizada por meio do *streaming* não se insere na definição jurídica brasileira de ‘serviço’. Ao dissecar a operação, utilizando-se como base a funcionalidade da Netflix, principal expoente no ramo, concluiu-se que sua prestação consiste em uma obrigação de dar, e não de fazer, uma vez que se traduz na entrega de uma chave virtual de acesso para os seus clientes ao seu acervo de conteúdo audiovisual.

Ademais, destacou-se os motivos que levaram o Supremo Tribunal Federal a editar a Súmula Vinculante n. 31, de acordo com a qual é inconstitucional a incidência de ISS sobre locação de bens móveis. No acórdão do representativo, analisou-se os argumentos jurídicos utilizados para diferenciar obrigações de dar e de fazer, os quais encaixam-se, por si só, na atividade realizada por empresas como a Netflix.

Nesse sentido, a considerar a essencialidade da atividade realizada pela Netflix (disponibilização de filmes cinematográficos), denotou-se que ela própria não deixa de ser uma videolocadora, embora não nos moldes tradicionais, já que o mero caráter virtual de sua relação com os clientes é incapaz de descaracterizar uma possível atividade locatícia.

Nesse contexto, restou claro, pelos diversos argumentos abordados, que a pretendida tributação, por meio de ISS, sobre atividades de disponibilização de conteúdo *online* via *streaming* não obedece aos pressupostos constitucionais, uma vez que configuram uma obrigação de dar e não de fazer, o que torna, portanto, o item 1.09 do PLP n. 366/13 inconstitucional.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. *ISS – Não incidência sobre cessão de espaço em bem imóvel*. Repertório IOB de Jurisprudência, 1999.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil 1967*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em 28 de maio de 2016.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil 1988*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 28 de maio de 2016.

BRASIL. *Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em 28 de abril de 2016.

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 37, de 12 de junho de 2002*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm>. Acesso em 10 de maio de 2016.

BRASIL. *Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 28 de abril de 2016.

BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 28 de abril de 2016.

BRASIL. *Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 98*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm>. Acesso em 28 de maio de 2016.

BRASIL. *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Código Civil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em 28 de maio de 2016.

BRASIL. Portal da Câmara dos Deputados. *Câmara aprova nova regra de ISS para barrar guerra fiscal*. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/495835-CAMARA->

APROVA-NOVA-REGRA-DE-ISS-PARA-BARRAR-GUERRA-FISCAL.html>. Acesso em 28 de maio de 2016.

BRASIL. Portal da Câmara dos Deputados. *Proposição do Projeto de Lei Complementar n. 366/13*. Disponível em <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichade tramitacao?idProposicao=603566>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

BRASIL. Portal do IBGE. Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/>>. Acesso em 4 de maio de 2016.

BRASIL. Portal do Superior Tribunal de Justiça. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 10 de maio de 2016.

BRASIL. Portal do Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 116.121-3/SP*. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

BRASIL. Portal do Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante n. 31: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em 28 de abril de 2016.

BRASIL. Portal do Supremo Tribunal Federal. *STF analisará a incidência de ISS sobre licenciamento ou cessão de uso de software*. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=225336>>. Acesso em 26 de maio de 2016.

CANOTILHO, Gomes. *Direito Constitucional*. Editora Coimbra, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Não incidência do ISS sobre atividades de franquia*. RET 56/65, 2007.

_____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência*. São Paulo: Atlas, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. *Operações e Serviços de Fomento Mercantil. Regime Jurídico Tributário Interdisciplinar*, in MARTINS, Ives Gandra (org) e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org), *ISS: Lei Complementar 116/03*, Curitiba: Juruá, 2004.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*, São Paulo: Saraiva, 2009.

COUTINHO, Mariana. Portal do site TechTudo. *Saiba mais sobre streaming, a tecnologia que se popularizou na web 2.0*. Disponível em <<http://www.techtudo.com.br/artigos/noticia/2013/05/conheca-o-streaming-tecnologia-que-se-popularizou-na-web.html>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Dicionário Houaiss. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998.

ESTRADA, Roberto Duque. *Os limites constitucionais da tributação dos serviços*. Revista Consultor Jurídico. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2012-set-26/consultor-tributario-limites-constitucionais-tributacao-servicos>>, acesso em 10 de maio de 2015.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Código Tributário Nacional Comentado*. São Paulo: Atlas, 2008.

FOROUZAN, Behrouz A. *Comunicação de dados e redes de computadores*. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

FURTADO, Wilson e FURTADO, Cristine Schreiter. *Dos Contratos e Obrigações de Software*. São Paulo: Iglu, 2004.

GOMES, Orlando. *Contratos*, Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GROSSMAN, Lev. *You – Yes, You – Are TIME’s Person of the Year*. Revista Time, 2006. Disponível em <<http://content.time.com/time/magazine/article/0,9171,1570810,00.html>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

HAMMANN, Renan. *Como funciona o YouTube?* Portal Tecmundo, 2013. Disponível em <<http://www.tecmundo.com.br/youtube/48298-como-funciona-o-youtube-ilustracao-.htm>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas. 2012.

_____. *Imposto Sobre Serviços. Lei Complementar 116/03. Tributação de Sociedades de Profissionais*, in MARTINS, Ives Gandra (org) e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org), *ISS: Lei Complementar 116/03*, Curitiba: Juruá, 2004.

_____. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008.

ISACOFF, Stuart. *The Grove Dictionary of American Music*, in Wikipedia.com. Disponível em <[https://en.wikipedia.org/wiki/Muzak_\(brand\)#cite_note-Isacoff-6](https://en.wikipedia.org/wiki/Muzak_(brand)#cite_note-Isacoff-6)>. Acesso em 23 de maio de 2016.

JORNAL OFICIAL DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Segunda Diretiva do Conselho, de 11 de abril de 1967*. Disponível em <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31967L0228&qid=1464637707421&from=EN>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

LUNELLI, Reinaldo Luiz. *A Tributação de Serviços pelo ISS*. Portal Tributário. 2014. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/tributacao-iss.htm>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

MACÊDO, André Luís Miranda. *O Projeto de Lei Complementar Nº 366/13 e os impactos no ISS*. RPP Tecnologia, 2016. Disponível em <<http://www.rpptecnologia.com.br/?p=896>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARTINS, Ives Gandra (org) e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org), *ISS: Lei Complementar 116/03*, Curitiba: Juruá, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *O ISS e o local da prestação de Serviços – Lei Complementar 116/03*, in MARTINS, Ives Gandra (org) e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org), *ISS: Lei Complementar 116/03*, Curitiba: Juruá, 2004.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do imposto sobre serviços*. São Paulo: Malheiros, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. São Paulo: Dialética, 2001.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no direito*. São Paulo: Saraiva, 2003.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, tomo XLVII. Rio de Janeiro: Borsoi. 1958.

MONICA, Paul R. La. *Google to buy YouTube for \$1.65 billion*. CNN Money, 2006. Disponível em <http://money.cnn.com/2006/10/09/technology/googleyoutube_deal/index.htm?cnn=yes>. Acesso em 23 de maio de 2016.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. Editora Revista dos Tribunais, 1984.

NETFLIX. *Netflix Media Center*. Disponível em <<https://media.netflix.com/en/about-netflix>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

NETFLIX. *Termos de Uso*. Disponível em <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse?locale=pt&docType=termsfuse>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

O'MALLEY, Galvin. *YouTube Is The Fastest Growing Website*. Portal Advertising Age, 2006. Disponível em <<http://adage.com/article/digital/youtube-fastest-growing-website/110632/>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

PAULSEN, Leandro; MELLO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

Portal Alexa. *The top 500 sites on the web*. 2016. Disponível em <<http://www.alexa.com/topsites>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Portal CanalTech. *Após aumento de impostos, Netflix e Whatsapp deverão custar mais caro ao usuário*. Disponível em <<http://canaltech.com.br/noticia/mercado/apos-aumento-de-impostos-netflix-e-whatsapp-deverao-custar-mais-carao-usuario-49813/>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

Portal Criarweb. *O que é streaming*. Disponível em <<http://www.criarweb.com/artigos/214.php>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Portal DaCast. *The history of live streaming*. Disponível em <<http://www.dacast.com/blog/the-history-of-live-streaming/>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Portal Diário de Pernambuco. *Câmara aprova cobrança de impostos sobre serviços como o Netflix*. Disponível em <http://www.diariodepernambuco.com.br/app/noticia/politica/2015/09/16/interna_politica,598422/camara-aprova-cobranca-de-impostos-sobre-servicos-como-o-netflix.shtml>. Acesso em 28 de maio de 2016.

Portal Dicas Bamboobox. *O que significa streaming*. Disponível em <<http://www.dicasbamboobox.com.br/informatica/o-que-significa-streaming>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Portal Direito Diário. *O imposto Netflix*. Disponível em <<http://direitodiario.com.br/o-imposto-netflix/>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

Portal G1. Globo. *Conheça a história do site de vídeos YouTube*. Disponível em <<http://g1.globo.com/Noticias/Tecnologia/0,AA1306288-6174,00.html>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Portal G1. Globo. *Brasileiros ainda não entenderam o Netflix, diz presidente da empresa*. Disponível em <<http://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2012/08/brasileiros-ainda-nao-entenderam-o-netflix-diz-presidente-da-empresa.html>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Portal G1. Globo. *Netflix chega a 75 milhões de usuários em todo o mundo*. Disponível em <<http://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2016/01/netflix-chega-75-milhoes-de-usuarios-em-todo-o-mundo.html>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Portal Google. *Google tradutor*. Disponível em <<https://translate.google.com.br/?hl=pt-BR>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Portal Google. *US PATENT 1,641,608*. Google Patents. Disponível em <<http://www.google.com/patents/US1641608?hl=pt-BR&dq=1641608>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Portal How Stuff Works. Disponível em <<http://www.howstuffworks.com/>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Portal Interrogação digital. *O que é streaming*. Disponível em <<http://www.interrogacaodigital.com/central/o-que-e-streaming/>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Portal LBM Advogados. *Tributação sobre o Netflix pode ser inconstitucional*. Disponível em <<http://lbmadvogados.jusbrasil.com.br/artigos/232778624/tributacao-sobre-netflix-pode-ser-inconstitucional>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

Portal Palpite digital. *Quais os melhores serviços de streaming de áudio e vídeo?*. Disponível em <<http://www.palpitedigital.com/que-streaming-quais-melhores-audio-video/>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Portal Qualificando. *O que é streaming?*. Disponível em <<http://www.qualificando.com.br/site/faqs-duvidas-perguntas-frequentes/128-o-que-e-streaming-.html>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Portal Revista EXAME. *Netflix está agora disponível no mundo todo*. Disponível em <<http://exame.abril.com.br/negocios/releases/a-netflix-esta-agora-disponivel-no-mundo-todo.shtml>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Portal Revista EXAME. *Câmara aprova extensão de cobrança de imposto a Netflix*. Disponível em <<http://exame.abril.com.br/brasil/noticias/camara-aprova-extensao-de-cobranca-de-imposto-a-netflix>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

Portal TecMundo. *Câmara dos deputados aprova imposto sobre o Netflix*. Disponível em <<http://www.tecmundo.com.br/brasil/86247-camara-deputados-aprova-imposto-tributa-netflix.htm>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

Portal TecnoBlog. *Câmara aprova imposto sobre Netflix*. Disponível em <<https://tecnoblog.net/184941/camara-imposto-netflix-iss/>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

Portal USA Today. *YouTube serves up 100 million videos a day online*. 2006. Disponível em <http://usatoday30.usatoday.com/tech/news/2006-07-16-youtube-views_x.htm>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Portal Valor Econômico. *Incide ISS sobre filmes por internet*. Disponível em <<http://www.valor.com.br/brasil/2967864/incide-iss-sobre-filmes-por-internet>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

Portal Webopedia. *Term Download*. Disponível em <<http://www.webopedia.com/TERM/D/download.html>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Portal Webopedia. *Term Streaming*. Disponível em <<http://www.webopedia.com/TERM/S/streaming.html>>. Acesso em 19 de maio de 2016.

Portal Xerox PARC. Disponível em <<https://www.xerox.com/en-us/innovation>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

RANGEL, Tauã Lima Verdan. *A tutela jurídica do meio ambiente cibernético: a oxigenização propiciada pelos direitos humanos de quinta dimensão*. Disponível em <http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13037&revista_caderno=17>. Acesso em 23 de maio de 2016.

RAYBURN, Dan. *The Early History Of The Streaming Media Industry and The Battle Between Microsoft & Real*. Portal Streaming Media Blog. Disponível em <<http://blog.streamingmedia.com/2016/03/history-of-the-streaming-media-industry.html>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

REIS, Emerson Vieira. *Não-incidência do ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador*. RDDT 160/225, 2009 in PAULSEN, Leandro. *Direito tributário - Constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. Livraria do Advogado Editora. 2010.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, v. IV. 1987.

SOUSA, Ana Paula. *HM, outra vítima do Netflix*. Portal Carta Capital, 2014. Disponível em <<http://www.cartacapital.com.br/revista/818/outra-vitima-do-netflix-421.html>>. Acesso em 28 de maio de 2016.

STRAUSS, Neil. *Rolling Stones Live on Internet: Both a Big Deal and a Little Deal*. Portal The New York Times. Disponível em <<http://www.nytimes.com/1994/11/22/arts/rolling-stones-live-on-internet-both-a-big-deal-and-a-little-deal.html?pagewanted=all>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

STURMER, Adriana; SILVA, Giana Petry Dutra da. *Do DVD ao online streaming: a origem e o momento atual do Netflix*, 2015. Disponível em <<http://www.ufrgs.br/alcar/encontros-nacionais-1/encontros-nacionais/10o-encontro-2015/gt-historia-da-midia-audiovisual-e-visual/do-dvd-ao-online-streaming-a-origem-e-o-momento-atual-do-netflix/view>>. Acesso em 23 de maio de 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

YAMASHITA, Douglas. *Licenciamento de software no Brasil: novas tendências tributárias*. RDDT 141/62, 2007 in PAULSEN, Leandro. *Direito tributário - Constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. Livraria do Advogado Editora. 2010.

YOUTUBE. *Termos de Uso*. Disponível em <[https://www.youtube.com/static?gl=BR&template= terms&hl=pt](https://www.youtube.com/static?gl=BR&template=terms&hl=pt)>. Acesso em 28 de maio de 2016.

ZAMBELLI, Alex. *A history of media streaming and the future of connected TV*. Portal the guardian. Disponível em <<http://www.theguardian.com/media-network/media-network-blog/2013/mar/01/history-streaming-future-connected-tv>>. Acesso em 23 de maio de 2016.